

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA**

**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2013**

**Andrea Rodová**



**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA**

**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**KATEDRA ÚČETNICTVÍ**

**Zdanění pasivních příjmů**

**Taxation of Passive Incomes**

Student: Bc. Andrea Rodová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Andrea Rodová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: Zdanění pasivních příjmů  
Taxation of Pasive Incomes

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vymezení pasivních příjmů
  3. Zdanění pasivních příjmů
  4. Analýza spravedlnosti zdanění u daňových nerezidentů
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.  
RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*. Olomouc: ANAG, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7263-732-4.  
SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

## PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně za odborného vedení Ing. Zuzany Rylové, PhD. a dále prohlašuji, že veškeré podklady, ze kterých jsem čerpala jsou uvedeny v seznamu literatury.

V Ostravě dne 26. 4. 2013



---

Podpis

# **OBSAH**

<b>OBSAH</b>	<b>1</b>
<b>1. ÚVOD</b>	<b>3</b>
<b>2. VYMEZENÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ</b>	<b>4</b>
2.1. CO JE TO PASIVNÍ PŘÍJEM	4
2.2. ZÁKLADNÍ POJMY	6
2.3. PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDANĚNÍ PASIVNÍHO PŘÍJMU	11
2.4. ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	16
<b>3. ZDANĚNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ</b>	<b>21</b>
<b>3.1. DIVIDENDY A PODÍLY NA ZISKU</b>	<b>21</b>
3.1.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK DIVIDENDY	21
3.1.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	22
3.1.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ	22
3.1.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND	23
3.1.5. ZDANĚNÍ DIVIDEND VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM ČR	24
3.1.6. ZDANĚNÍ DIVIDEND VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM ČR	27
<b>3.2. ÚROKY</b>	<b>29</b>
3.2.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK ÚROKŮ	29
3.2.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANI Z PŘÍJMŮ	30
3.2.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ	31
3.2.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ ÚROKŮ	32
3.2.5. ZDANĚNÍ ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM ČR	33
3.2.6. ZDANĚNÍ ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM ČR	36
<b>3.3. LICENČNÍ POPLATKY</b>	<b>38</b>
3.3.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK LICENČNÍCH POPLATKŮ	39
3.3.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	40
3.3.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ	41
3.3.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ	41
3.3.5. ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM	42

3.3.6. ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM	44
<b>4. ANALÝZA SPRAVEDLNOSTI ZDANĚNÍ U DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ</b>	<b>45</b>
<b>ZÁVĚR</b>	<b>56</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b>	<b>58</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK</b>	<b>60</b>
<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
<b>PŘÍLOHY</b>	

## 1. ÚVOD

Tato diplomová práce se týká zdaňování pasivních příjmů u daňových rezidentů a nerezidentů se zaměřením na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. V celé práci se budu zabývat způsoby zdanění jednotlivých pasivních příjmů a povinnostmi poplatníka i plátce nejprve v první kapitole z teoretického hlediska, posléze v následujících kapitolách přidám i hledisko praktické prostřednictvím konkrétních příkladů.

Abych mohla rozebírat téma dostatečně do hloubky, provedu hned v první kapitole vymezení pasivních příjmů a souvisejících základních pojmů, mezi které zahrnu pojmy jako daňový rezident, zdroj příjmů, skutečný vlastník příjmů, plátce nebo poplatník. V této části práce se budu také zabývat obecnou právní úpravou zdanění pasivních příjmů a platnou legislativou na národní i nadnárodní úrovni, kterou se musí plátcí i poplatníci řídit a zaměřím se také na možnosti, jak je možné zamezit dvojímu zdanění nejen pasivních příjmů.

V další kapitole se podrobněji podívám na jednotlivé typy pasivních příjmů, konkrétně na dividendy a podíly na zisku, úroky a licenční poplatky. U každého z těchto příjmů vždy určím, kdo je skutečným vlastníkem daného příjmu, jak se daný příjem zdaňuje podle zákona o daních z příjmů případně podle směrnic Evropské unie a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Navíc ke každému typu příjmu budu charakterizovat systém zdaňování a vysvětlím postup při zdaňování u daňových rezidentů a nerezidentů na konkrétních příkladech.

V závěru této práce budu hodnotit rozdílnost zdanění daňových rezidentů a nerezidentů. Jednotlivé výsledky budu vždy krom výpočtů zaznamenávat i do srovnávacích tabulek, aby bylo lépe vidět, kolik na daních zaplatí jednotliví daňoví rezidenti a kolik zaplatí daňoví nerezidenti a nakolik jsou nerezidenti oproti rezidentům znevýhodněni. Cílem celé práce bude porovnat a zhodnotit spravedlnost zdanění pasivních příjmů plynoucích daňovým nerezidentům ze zdrojů z území České republiky a výstupem budou návrhy na jednotlivé legislativní a procesní úpravy.



## **2. VYMEZENÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ**

Tato kapitola je zaměřena na vymezení pasivních příjmů a souvisejících základních pojmů, mezi které jsou zahrnuty pojmy jako daňový rezident, zdroj příjmů, skutečný vlastník příjmů, plátce nebo poplatník. Bude se také zabývat obecnou právní úpravou zdanění pasivních příjmů a platnou legislativou na národní i nadnárodní úrovni a možnostmi zamezení dvojího zdanění.

### **2.1. CO JE TO PASIVNÍ PŘÍJEM**

Pod pojmem pasivní příjem si můžeme představit jakýkoliv příjem, který vzniká bez pravidelného aktivního přičinění příjemce pasivního příjmu a který nezbytně nevyžaduje aktivní účast vlastníka na jeho vzniku nebo jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Můžeme sem zařadit zejména příjmy z užívání majetku (tzv. příjmy z pronájmu), příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv nebo kapitálové a úrokové výnosy.

Správné portfolio pasivních příjmů může příjemci těchto příjmů ukázat cestu k tzv. finanční svobodě neboli finanční nezávislosti. Pod pojmem finanční svoboda se rozumí stav, kdy celkový pasivní příjem člověka překročí jeho celkové náklady. V tomto případě může bez obav odejít ze zaměstnání, aniž by to ovlivnilo jeho životní standard. Aby mohl člověk dosáhnout finanční svobody, musí mít tyto příjmy ve správném složení a poměru.

Těmito příjmy mohou být např.:

- ze zisku z pronájmu budov, prostorů, bytů, apod.,
- ze zisku z podniku (podíly), kde není vyžadována jeho přítomnost,
- ze zisku z dividend, dluhopisů a investičních fondů,
- ze zisku z umístění cizí reklamy např. na webových stránkách,
- ze zisku z úroků,
- ze zisku z poskytování licencí nebo patentů, apod.

Pasivní příjem má dle mého názoru stále větší význam, proto se mu a jeho zdanění bude věnovat celá tato práce, aby každý, kdo chce alespoň částečně dosáhnout finanční svobody, věděl, jaké části jeho příjmu případně zisku se bude muset vzdát ve prospěch daní. Téma práce bude zaměřeno i na to, aby při zdaňování byly dodrženy veškeré tuzemské zákony, směrnice Evropské unie a příslušné mezinárodní smlouvy.

V celé práci budou rozebrány konkrétně následující druhy příjmů:

**Dividendy a podíly na zisku** – tento pojem v sobě zahrnuje širokou škálu příjmů. Podle zákona o daních z příjmů § 22 odst. 1 písm. g) zde můžeme zahrnout nejen dividendy, ale také:

- podíly na zisku,
- vypořádací podíly,
- podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev,
- jiné příjmy z držby kapitálového majetku,
- část zisku po zdanění vyplacená tichému společníkovi,
- zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu,
- úroky, které nelze uznat jako výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w),
- příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu obchodní společnosti.

**Úroky** – úroky, které plynou zahraničním osobám od tuzemských subjektů (tzn. ze zdroje na území České republiky) se dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zákona o daních z příjmů zahrnují:

- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček,
- obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů,
- úroky a jiné výnosy z vkladů,
- úroky a jiné výnosy z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- úrokové výnosy státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby.

**Licenční poplatky** – do licenčních poplatků zahrnujeme platby jakéhokoliv druhu, které jsou, dle § 22 odst. 1 písm. g) body 1, 2 a 5 zákona o daních z příjmů:

- náhradou za užití nebo za právo na užití autorského nebo práva příbuzného autorskému právu,
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo užití předmětu průmyslového vlastnictví,
- náhrady za poskytnutí práva (software),
- náhrady za užití nebo poskytnutí práva na užití nebo za užití výrobně-technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR.

## 2.2. ZÁKLADNÍ POJMY

Mezi základní pojmy, které je potřeba znát v rámci problematiky zdanění pasivních příjmů i z mezinárodního hlediska, patří daňový rezident, zdroj příjmů, skutečný vlastník příjmů, plátce a poplatník.

Vznik daňově-právního vztahu daňového subjektu ke státu může být založen buď na tom, že se daňový subjekt na území tohoto státu po určitou specifikovanou dobu zdržuje, nebo že zde dosahuje příjmů, případně zde má umístěn majetek. Jak zákon o dani z příjmu tak i smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozlišují tzv. **daňové rezidenty** a daňové **nerezidenty**.

Je velmi těžké tyto pojmy vymezit jednoznačně a obecně už jenom proto, že jinak vymezeny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to konkrétně v § 2 pro fyzické osoby a v § 17 pro právnické osoby a jinak na ně pohlížíjí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je určitě nutno dodat, že pokud je s daným státem uzavřena mezinárodní smlouva a tyto pojmy jsou v této smlouvě definovány, je potřeba odhlédnout od vnitrostátních definic a řídit se konkrétní mezinárodní smlouvou.

Nicméně **daňového rezidenta** určitého státu lze obecně vymezit jako poplatníka s neomezenou daňovou povinností k tomuto státu. Přičemž neomezená daňová povinnost pro poplatníka znamená, že se jeho daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak i na příjmy ze zahraničí.<sup>1</sup>

Za daňového rezidenta je, dle § 2 zákona o daních z příjmů, považována fyzická osoba, která má na území České republiky své bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (alespoň 183 dní v kalendářním roce).

Dle legislativy ČR, jsou tedy pro příslušníky států, se kterými nemáme uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, rozhodujícími ustanovení v § 2 odst. 2 a odst. 4.<sup>2</sup>

*„(2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“*

*„(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České*

---

<sup>1</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 13.

<sup>2</sup> Zákon č.586/1992 Sb, o daních z příjmů.

*republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. “*

Z tohoto vyplývá, že příslušník státu, se kterým nemáme uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude muset např. v případě, že bude na území České republiky pobývat déle než 183 dní, podat daňové přiznání stejně jako daňový rezident. V tomto daňovém přiznání uvede všechny příjmy, kterých dosáhl kdekoli ve světě v daném roce. Je potom velmi pravděpodobné, že dojde k tomu, že stejné nebo podobné daňové přiznání bude muset podat i v druhém státě a dojde ke dvojímu zdanění.<sup>3</sup>

Podle smluv o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika, není podmínkou pobyt delší než 183 dnů. Základním předpokladem pro určení rezidentství je stálý byt neboli bydliště. Pokud nastane situace, kdy by měla fyzická osoba zároveň stálý byt jak v České republice, tak i v jiném státě, je nutno rezidentství posuzovat dle tzv. střediska životních zájmů. Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje. Pokud se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, pak se předpokládá, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem. V případě, že není možné určit rezidentství podle výše zmíněných kritérií, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.<sup>4</sup>

V případě posuzování rezidentství právnických osob, musíme nahlédnout do ustanovení § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, kde jsou za daňové rezidenty považováni poplatníci, kteří mají v České republice své reálné sídlo nebo místo vedení.

**Daňový nerezident** určitého státu je naopak poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu, což znamená, že daňová povinnost tohoto poplatníka je omezena pouze na příjmy, získané ze zdrojů nebo majetku na území tohoto státu.

Může nastat i situace, kdy dvě země nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, poplatník může být daňovým rezidentem obou států a přinejmenším část jeho příjmů pak může být zdaněna dvakrát. Při uzavřených smlouvách by ke dvojímu zdanění nemělo dojít, neboť poplatník je pak daňovým rezidentem pouze jednoho státu.

---

<sup>3</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 15.

<sup>4</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 49.

V § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, je daňový nerezident vymezen negativně jako každá fyzická osoba, kterou nelze podřadit pod definici daňového rezidenta.

*„(3) Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“*

**Daňový domicil** vyjadřuje vztah daňového subjektu k danému státu a je vymezen smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Pojem daňový domicil je nadřazen pojmu daňový rezident. Rezident je vymezen právním řádem příslušného státu, a pokud neexistují smlouvy o zamezení dvojího zdanění, mohlo by se stát, že zejména fyzická osoba by byla rezidentem ve dvou státech. Aby tomu bylo zamezeno, je většinou v článku 4 mezinárodní smlouvy vymezen pojem daňový domicil mnohem podrobněji než v rámci vnitrostátní právní úpravy. Smlouvy uzavírané v poslední době již však obvykle nepoužívají pojem daňový domicil, ale pouze pojem rezident s tím, že jej vymezují ve vztahu mezi oběma smluvními státy podrobněji a přesněji než vnitrostátní právní úprava.

Problém může nastat v případě, že v průběhu zdaňovacího období dojde ke změně daňového domicilu poplatníka. Potom vzniká otázka, jestli posuzovat zdaňovací období jako celek nebo zdaňovací období příslušně rozdělit. Tato otázka byla oficiálně rozřešena Generálním finančním ředitelstvím a to metodickým pokynem č. D-6<sup>5</sup>:

*„(2) Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.“*

Kde je **zdroj příjmů**, je jedno z nejdůležitějších hledisek, pro posouzení, ve kterém státě daný příjem zdanit. U rezidentů České republiky to není nutné řešit, protože ti do daňového přiznání zahrnují celosvětové příjmy, tedy všechny příjmy mimo těch, které zákon vysloveně vylučuje, nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny. U daňových nerezidentů je důležité

---

<sup>5</sup> Pokyn GFŘ D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

vymezit příjmy, které budou na území ČR podléhat zdanění – jsou to tzv. příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Při posuzování, zda lze příslušný příjem považovat za příjem ze zdroje na území České republiky, nesmíme zapomenout na vzájemný vztah smluv o zamezení dvojího zdanění vůči tuzemské legislativě. Platí hlavní pravidlo, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění nesmí ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec vnitrostátní legislativy smluvních států.

*Pro určení zdroje příjmů je důležité:*

- kde je daná činnost, ze které daňový subjekt pobírá dani podrobené příjmy vykonávána,
- kde je umístěný majetek, ze kterého příjem pochází,
- a kdo tento příjem vyplácí.

Z hlediska zdaňování je potřeba v praxi rozlišovat i mezi okamžitým příjemcem příjmu a jeho **skutečným vlastníkem**. Skutečný vlastník je osoba, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která je ho také povinna zdanit.<sup>6</sup>

V této práci se tímto pojmem budeme ještě dále zabývat v jednotlivých podkapitolách kapitoly 3., protože je důležitý v praxi zejména u zdaňování pasivních příjmů.

Zákon o dani z příjmů skutečného vlastníka vymezuje v ustanovení § 19 odst. 6, v § 38nb odst. 2 a v § 19 odst. 9 v souvislosti s úpravou osvobození dividend přijatých mateřskými společnostmi. Toto si dále důkladněji rozebereme u jednotlivých typů pasivních příjmů.

K pojmu skutečný vlastník se vyjádřilo i Ministerstvo financí sdělením č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. V tomto sdělení je jasně řečeno, že skutečný vlastník příjmů musí být také vlastníkem aktiv, z něž plyne příjem, který je předmětem zdanění. Vzhledem k tomu, že toto pravidlo nedostalo oporu v mezinárodních smlouvách, později se od něj upustilo. Dokladem toho je např. Metodický pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, který se zabývá zdaňováním příjmů vyplácených zahraničním transparentním entitám.

Vzhledem k tomu, že se rozšiřují možnosti umístění finančních prostředků fyzických osob v zahraničních peněžních ústavech je potřeba se zaměřit také na správný postup při zdaňování takových příjmů. V tomto ohledu je velmi důležitá Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Česká republika tuto směrnici implementovala do

---

<sup>6</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 24.

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů do ustanovení § 38fa nazvaného „Platební zprostředkovatel“.

*Platební zprostředkovatel* je fyzická nebo právnická osoba, která vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhradu příjmu úrokového charakteru ve prospěch skutečného vlastníka. Platební zprostředkovatel je povinen o výplatě úroků podávat oznámení svému místně příslušnému správci daně ve formě hlášení, v elektronické podobě ve formátu stanoveném Ministerstvem financí. Hlášení provádí platební zprostředkovatel vždy za zdaňovací období ve lhůtě nejpozději do 15. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Příslušné informace jsou doručeny do určeného státu EU a správcem daně v tomto státu je provedena kontrola zdanění úrokových příjmů.<sup>7</sup>

Neméně důležitými pojmy jsou pojmy *plátce* a *poplatník*. Pokud tyto pojmy vezmeme obecně, poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani, kdežto plátcem je osoba, která je povinna pod svojí vlastní majetkovou odpovědností odvést správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

V rámci mezinárodního zdanění příjmů, je vymezení rolí poplatníka a plátce zvlášť významná záležitost, protože při zdaňování pasivních příjmů je uplatňován *tzv. refundační* nebo *plátcovský systém*. Znamená to, že v případě refundačního systému země nezatěžuje své plátce odpovědností za sražení ve správné výši dle smluv o zamezení dvojího zdanění, ale požadují, aby plátcí srazili daň podle vnitrostátních předpisů, a následně poplatníkům umožňují, aby si u finančních orgánů vyžádali vyrovnání případného daňového přeplatku. Kdežto u plátcovského systému je veškerá zodpovědnost za správnou výši daně strženou správnou sazbou na plátcí. Takovýto systém je momentálně uplatňován i v České republice.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Metodický pokyn D-282, *Sdělení k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru ze dne 18. 5. 2005*

<sup>8</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 26.

### 2.3. PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDANĚNÍ PASIVNÍHO PŘÍJMU

Povinnosti daňových subjektů jsou primárně vždy upraveny domácími zákony a normami. Nelze zapomenout ani na metodické pokyny Ministerstva financí, které mají většinou jen formu doporučení, ale v některých případech, mohou mít i normotvorný význam. Dále jsou zde směrnice a nařízení EU v důsledku členství České republiky v Evropské unii a v neposlední řadě také mezinárodní smlouvy.

Mezi základní prameny právní úpravy zdanění pasivních příjmů v České republice můžeme tedy považovat:

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
3. Směrnice EU ovlivňující zdaňování pasivních příjmů
  - Směrnice č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (*The Parent Subsidiary Directive*),
  - Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků (*The Interest and Royalties Directive*),
  - Směrnice č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru (*The Savings Directive*).

#### ***Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů***

V zákoně o daních z příjmů jsou zakotveny základní záležitosti zdanění příjmů jak aktivních tak pasivních a již výše vysvětlené základní pojmy jako daňový rezident, nerezident, daňový domicil, zdroj příjmů, skutečný vlastník příjmů atd.

Je jasné, že i při zdaňování pasivních příjmů budeme primárně vycházet z tohoto zákona, ale pouze v případě, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána nestanoví jinak.<sup>9</sup>

#### ***Smlouvy o zamezení dvojího zdanění***

Mezinárodní smlouvy jsou prvkem mezinárodního práva a dle toho se také řídí zásadami a principy, které jsou zakotveny ve vyhlášce č. 15/1998 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> § 37 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>10</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 26.



Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají zamezovat nebo snižovat možnosti daňových úniků a to především díky výměně informací, která probíhá mezi daňovými správami smluvních států. Cílem smluv je také mimo jiné přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů a zajistit daňovou nediskriminaci.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění omezují právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od fyzické nebo právnické osoby, která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů. Takovéto smlouvy mění právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a proto vyžadují schválení podle ústavněprávních předpisů tohoto státu.

Smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států a modifikují je ve vztahu k subjektům druhého smluvního státu. Mezinárodní smlouva, i když má vyšší právní sílu než daňový zákon, nikdy nemůže stanovit daňovou povinnost nad rozsah stanovený vnitrostátními daňovými předpisy. To jinými slovy znamená, že smlouvy daňovým subjektům nestanoví žádné jiné daňové povinnosti než ty, které jsou již zakotveny v daňových zákonech. Z toho i logicky vyplývá, že pokud není určitý příjem podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění.<sup>11</sup>

Daňové smlouvy bývají zpravidla uzavřeny mezi dvěma stranami, výjimečně jsou i vícestranné. Podkladem pro jednání ve věci uzavření smlouvy týkající se daně z příjmu nebo majetku jsou vzorové neboli modelové smlouvy:

- **Modelová smlouva OECD** (*Model Tax Convention on Income and Capital*) je vzorová smlouva vypracovaná organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Tato modelová smlouva je doplněná i komentářem ke smlouvě a představuje podrobný návod pro sjednávání takovýchto smluv a především jejich interpretaci. Používá se k tvorbě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi hospodářsky vyspělými státy.
- **Modelová smlouva OSN** (*United Nations Model Double Taxation Conventions between Developed and Developing Countries*) je vzorová smlouva vypracovaná Organizací spojených národů OSN. Používá se pro mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi hospodářsky vyspělými a rozvojovými státy.

---

<sup>11</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 27.

- Jako třetí model lze považovat tzv. *model USA*, který se odlišuje tím, jak je určeno rezidentství. U Modelových smluv OECD a OSN je rezidentství určeno dle trvalého bydliště, u smluv USA je to určováno podle občanství.

Základní rozdíl mezi modelem OSN a OECD v případě dividend, úroků a licenčních poplatků je skutečnost, že model smlouvy OSN neobsahuje žádné sazby srážkové daně a ponechává v této oblasti prostor pro bilaterální jednání. V případě licenčních poplatků model OSN umožňuje zdanit tyto poplatky ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky (zatímco v modelu OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem).

S ohledem na ústavněprávní předpisy smluvních států jsou smlouvy sjednávány buď jako smlouvy mezi státy nebo jako smlouvy mezi vládami smluvních států. Není v nich však z praktického hlediska žádný rozdíl.

### ***Směrnice EU ovlivňující zdaňování pasivních příjmů<sup>12</sup>***

Vzhledem k členství České republiky v Evropské unii, je i Česká republika povinna implementovat komunitární právo Evropského společenství do národní legislativy. Hlavními nástroji harmonizace daní jsou směrnice (direktivy) a nařízení. Mezi nejdůležitější směrnice EU, které mají vliv na zdaňování pasivních příjmů, řadíme:

- Směrnice č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (*The Parent Subsidiary Directive*),
- Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků (*The Interest and Royalties Directive*),
- Směrnice č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru (*The Savings Directive*).

### **SMĚRNICE Č. 90/435/EHS**

Hlavním smyslem přijetí této směrnice bylo odstranit znevýhodňování daňových nerezidentů při repatriaci zisků od jejich dceřiných společností v jiných členských státech. Hlavní podstatou je soustředění daňového zatížení až na výplatu konečnému příjemci, čímž se odstraní postupné (několikanásobné) zdanění kapitálových výnosů.

---

<sup>12</sup> SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI. 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6

Směrnice pak dopadá na zdanění dividendových příjmů současně dvěma způsoby:

1. Mateřské společnosti je v zemi rezidence poskytnuta buď daňová úleva nebo osvobození od zdanění příjmů přijatých id dceřině společnosti z jiného členského státu Evropské unie.
2. Země, ve které je dceřiná společnost rezidentem, poskytne daňovou úlevu nebo osvobodí vyplacené podíly na zisku, pokud jde o výplatu mateřské společnosti.

Takto směrnice je v zákoně o daních z příjmů implementována v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) tak, že u plátce i u příjemce transferového zisku mezi dceřinou společností a mateřskou společností osvobozuje od zdanění. Toto osvobození se vztahuje dividendy, vyplacené podíly na zisku ve prospěch mateřských společností rezidentních v ČR nebo jiném členském státě anebo ve prospěch stálé provozovny daňových nerezidentů.

Aby mohla společnost využít takovýto zvýhodněný režim, musí souběžně splňovat několik podmínek:

- *právní forma zúčastněných společností* – společnosti musí být obchodní společností nebo družstvem,
- *rozsah majetkové účasti* matky na základním kapitálu dcery,
- *délka trvání* – minimálně nepřetržité trvání podílu dvanácti měsíců.

### **SMĚRNICE Č. 2003/49/ES**

Směrnice č. 2003/49/ES upravuje v rámci Evropské unie společný systém zdanění kapitálově spojených osob v oblasti úroků a licenčních poplatků. Při přijetí této směrnice bylo hlavním cílem zamezit tomu, aby transakce mezi společnostmi z různých členských států byly daňově znevýhodněny oproti transakcím mezi společnostmi v rámci jednoho státu.

Směrnice tak stanovila základní pravidlo toho, že jsou úrokové příjmy a příjmy charakteru licenčních poplatků zdaňovány vždy v zemi sídla vlastníka příjmu, stát zdroje tedy na zdanění nemá nárok a snížila administrativní zatížení.

V minulých letech existovala různá přechodná ustanovení, která se týkala i České republiky, nyní je již tato směrnice plně implementována.

### **SMĚRNICE Č. 2003/48/ES**

Tato třetí směrnice se zabývá zdaněním příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru. Směrnice č. 2003/48/ES upravuje především povinnosti českých platebních zprostředkovatelů.

Ministerstvo financí vydalo k této směrnici celkem podrobný komentář v metodickém pokynu D-282<sup>13</sup>, kde mimo jiné zdůrazňuje povinnost podávání hlášení platebním zprostředkovatelem.

---

<sup>13</sup> Metodický pokyn D-282, *Sdělení k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru ze dne 18. 5. 2005*

## 2.4. ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ<sup>14</sup>

Snaha o zamezení dvojího zdanění je ze strany jednotlivých států velmi výrazná a to především z toho důvodu, že toto zamezení motivuje daňové subjekty k tomu, aby nevyužívali nekalé metody a praktiky k vyhýbání se daňové povinnosti a aby zamezili daňovým únikům a podpořili daňové nerezidenty v aktivitách na území zdroje příjmů a „zpřijemnili“ ekonomické aktivity a investice daňových rezidentů v zahraničí, což zapřičiňuje pozitivní rozvoj národní ekonomiky.

K tomu, aby státy zamezily dvojímu zdanění, přijímají různá opatření. Tato opatření mohou být obecně tři typů:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- vícestranná.

### ***VNITROSTÁTNÍ OPATŘENÍ***

Zjednodušeně se jedná o opatření státu rezidenta pomocí vlastních vnitrostátních předpisů. Tyto předpisy většinou odstraňují ekonomické i právní zdanění tím, že umožní rezidentům na zjištěnou zaplacenou daň započítat daň, kterou ze svých příjmů uhradili v jiných jurisdikcích nebo tím, že tyto příjmy úplně od daně osvobodí.

Některá vnitrostátní opatření proti dvojímu zdanění jsou až tak daleko, že umožňují započítat i tzv. fiktivní daň. Jedná se o daň, která nebyla a ani nebude reálně zaplacená, ale stát zdroje příjmů poskytl na tento příjem daňové prázdniny. Zeměmi je to umožněno většinou proto, aby poskytování daňových prázdnin nevedlo ke zvyšování daní vybíraných v zemi původu investice. Zápočet fiktivní daně je možný například na základě mezinárodní smlouvy s Řeckem.

Česká republika v minulosti činila celkem rozsáhle pomocí ustanovení v zákoně o daních z příjmů a umožňovala třeba i mimo jiné podrobit příjmy ze zdrojů na území jiných států výhodnějšímu režimu, než jaký byl sjednán v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V současnosti se však primárně orientuje spíše na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění.

Některé jiné země naopak automaticky osvobozují od daně příjmy, které plynou jejich rezidentům ze zahraničních zdrojů. Tento způsob je asi nejjednodušší možností, jak zamezit dvojímu zdanění.

---

<sup>14</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 20.

## **DVOUSTRANNÁ OPATŘENÍ<sup>15</sup>**

Dvoustranná opatření určují přesná kritéria, podle kterých se určí právo na zdanění jednomu ze smluvních států nebo se právo na zdanění rozdělí mezi oba státy, čímž dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu. V současnosti asi nejvýznamnějšími dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku.

Smlouvy jsou formulovány tak, že může někdy dojít k chybné interpretaci, že si poplatník může vybrat, kde své příjmy zdaní. To však není pravda, dispozice zde platí vůči smluvnímu státu, nikoliv vůči poplatníkovi.

V praxi se využívají převážně 3 metody pro zamezení dvojího zdanění:

- zápočet daně,
- vynětí příjmů ze zdanění,
- zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů.

### **ZÁPOČET DANĚ (CREDIT SYSTÉM)**

Daňový rezident daného státu je povinen zahrnout do daňového přiznání veškeré celosvětové příjmy, které jsou předmětem daně, ať již byly dosaženy kdekoli. Metoda zápočtu tomuto rezidentovi umožňuje, aby si daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou zaplatil v zahraničí. V praxi rozlišujeme dvě metody zápočtu a to zápočet úplný a prostý.

#### ***Úplný zápočet (Full credit)***

V zákoně o daních z příjmů nachází úplný zápočet svůj odraz v ustanovení § 38f odst. 10, který říká, že se akceptuje celá daň zaplacená z určitého příjmu ve státě zdroje. V tomto případě se nebere ohled na sazbu daně zaplacené v zahraničí a jednoduše se odečte celá částka daně zaplacené v zahraničí. V praxi pak může vzniknout situace, že odečet daně zaplacené v zahraničí (ve státě zdroje) sníží ve státě, kde má rezident daňový domicil i daň, která připadá na zcela jiné příjmy. Přesto ujednání o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby navzájem akceptovaly celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje.

Ve formuláři daňového přiznání se úplný zápočet uplatňuje v základní části týkající se placení daně.

Tento typ zápočtu je v České republice aplikován především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění z příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru (§ 38f odst. 12 zákona o daních z příjmů).

---

<sup>15</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 32.

### ***Prostý zápočet (Ordinary Credit)***

Z důvodu, že může daň zaplacená ve státě zdroje snížit ve státě, kde má rezident daňový domicil i daň, která připadá na zcela jiné příjmy, se státy přikloňují spíše k variantě sjednávání metody prostého zápočtu. Tato metoda potom vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje značně snižovalo daňový výnos státu rezidenta. Stejně jako metoda úplného zápočtu, i tato metoda předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí. Výše započtené daně je však limitována poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka.

Jinými slovy daň, která byla v zahraničí zaplacená, se započítá na úhradu daňové povinnosti v České republice, a to maximálně v takové výši, v jaké se zahraniční příjmy na celkové dani podílely.

Častou chybou při aplikaci metody prostého zápočtu je to, že čeští daňoví rezidenti inkasované příjmy ze zdrojů v zahraničí zaúčtují a uvádějí v daňovém přiznání v nesprávné výši. Příjem by měl být vykazován ve výši brutto tj. v hrubé výši před zdaněním.

K dalšímu pochybení může dojít při vypořádání daňové povinnosti, kdy je od zahraničního příjmu znovu odečítána zahraniční daň, nebo že se započte daň, která byla v zahraničí zaplacená ve větší výši, než jaká odpovídá uzavřené smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Velmi často také dochází k nedodržení ustanovení § 38f odst. 7 zákona o daních z příjmů, při započítávání příjmů z více států. Zápočet není možné provést kumulativně, ale je třeba jej propočítat za příjem z každého státu zvlášť.

Důležité je také si uvědomit, že pokud poplatník vykázal daňovou ztrátu, nárok na zápočet nelze převést do následujících zdaňovacích období a zahraniční daň lze uplatnit pouze jako daňově odčitatelný náklad.

### **VYNĚTÍ PŘÍJMŮ ZE ZDANĚNÍ (EXEMPTION)**

Metoda vynětí příjmů ze zdanění se vyskytuje spíše ve starých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků.

Hlavní podstatou této metody je to, že stát rezidenta určité nepodrobí určité příjmy dosažené v jiných státech (státech zdroje) vůbec žádnému zdanění. Ale jak už bylo výše zmíněno, metoda vynětí se v nových smlouvách již nevyskytuje, je upřednostňována především metoda prostého zápočtu.

Metody vynětí jsou také dvojí podoby: vynětí úplné a vynětí s výhradou progresu.

### ***Vynětí úplné (Full exemption)***

Úplné vynětí nastane v případě, kdy se příjem ze zdroje v zahraničí, který této metodě podléhá, vůbec nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta. Takovou metodu máme zabudovanou např. ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Brazílií.

### ***Vynětí s výhradou progresu (Exemption with progression)***

Vynětí s výhradou progresu znamená, že se sice ve státě rezidenta vyjímáný příjem do základu daně skutečně nezahrne, ovšem při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne.

Podle způsobu, jakým se k zahraničním příjmům při uplatnění metody vynětí přihlédne, rozlišujeme tzv. metodu vrchního dílku a metodu zprůměrování.

Metoda vrchního dílku není v legislativě ČR ani v uzavřených smlouvách používána. Spíše se používá metoda zprůměrování, která je pro daňové poplatníky výhodnější a logičtější.

## **ZAHRNUTÍ DANĚ ZAPLACENÉ V ZAHRANIČÍ DO DAŇOVĚ ODPOČITATELNÝCH NÁKLADŮ**

Zahrnutí daně do nákladů je třeba považovat spíše než za metodu zamezující dvojímu zdanění jako za způsob jak dvojí zdanění zmírnit. Do nákladů totiž nelze zásadně zahrnout daň, která byla v zahraničí zaplacená v případě, že se podle smluv o zamezení dvojího zdanění vztahuje k příjmům, které podléhají metodě vynětí. Toto výslovně to vyplývá z ustanovení zákona o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. ch), případně § 25 odst. 1 písm. i), podle kterého nejsou daňově uznatelnými náklady ty, které byly vynaloženy na příjmy nezahrnované do základu daně.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, umožňuje považovat za daňově uznatelný náklad pouze tu daň zaplacenou v zahraničí, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f, tohoto zákona.

Výše zmíněné metody a dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou velmi účinným způsobem k tomu, aby bylo zabráněno jak právnímu, tak ekonomickému dvojímu zdanění. Bohužel ne všechny kontrakty probíhají pouze dvoustranně. Může dojít k případu, že nadnárodní společnost bude v jedné zemi vyrábět, v druhé bude provádět výzkum, v třetí připravovat propagační akce a ve čtvrté bude zboží prodávat. Proto jsou vhodná i mnohostranná opatření.



## **VÍCESTRANNÁ OPATŘENÍ**

V tomto ohledu se nejvíce angažuje především OSN, OECD, Evropská unie a další podobné instituce.

Největší počet opatření probíhá v rámci harmonizace daní v Evropské unii v rámci 27 členských států, pomocí různých direktiv. Z těchto direktiv (směrnic) můžeme jmenovat například:

- Směrnice č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (*The Parent Subsidiary Directive*),
- Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků (*The Interest and Royalties Directive*),
- Směrnice č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru (*The Savings Directive*).

### **3. ZDANĚNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ**

Tato kapitola poskytne podrobnější náhled na jednotlivé typy pasivních příjmů, konkrétně na dividendy a podíly na zisku, úroky a licenční poplatky. U každého z těchto příjmů bude vždy určeno, kdo je skutečným vlastníkem daného příjmu, jak se daný příjem zdaňuje podle zákona o daních z příjmů případně podle směrnic Evropské unie a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Každá podkapitola bude obsahovat navíc systém zdaňování a vysvětlení postupů při zdaňování u daňových rezidentů a nerezidentů na konkrétních příkladech.

#### **3.1. DIVIDENDY A PODÍLY NA ZISKU**

Jak již bylo zmíněno v kapitole 2.1, pojem dividendy nezahrnuje pouze příjmy z akcií nebo podíly na zisku. Podle Zákona o daních z příjmů § 22 odst. 1 písm. g), zde můžeme zahrnout nejen dividendy, ale také podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev, jiné příjmy z držby kapitálového majetku, část zisku po zdanění vyplacená tichému společníkovi, zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu, úroky, které nelze uznat jako výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) a příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu obchodní společnosti.

Podle Modelové smlouvy OECD, čl. 10 – Dividendy sem patří i příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společných práv, které jsou podrobeny ve smluvních státech stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií. Pod stejným režimem zdanění jako dividendy naopak nespádají příjmy z převodu podílů a akcií. Tyto příjmy řadíme podle smluv o zamezení dvojího zdanění pod čl. 13 – Zisky ze zcizení majetku.<sup>16</sup>

Jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění se v obsahovém vymezení dividend mohou lišit, proto je potom vždy potřeba se zaměřit na konkrétní smlouvu a věnovat pozornost danému textu.

##### **3.1.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK DIVIDENDY**

V praxi je důležité určit, skutečného vlastníka dividendy (příjmu). Jejich okamžitý příjemce z daňového hlediska důležitý není. Může totiž nastat situace, kdy okamžitý příjemce

---

<sup>16</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 145

není skutečným vlastníkem těchto příjmů. Okamžitý příjemce je ten, komu je příjem poukázán, aniž by z něj měl užitek. Takovýmto okamžitým příjemcem může být zprostředkovatel nebo pověřenec, který příjem nezdaňuje. Skutečným vlastníkem je naopak osoba, které příjem patří a má z něj ekonomický užitek. U této osoby by mělo též docházet ke zdanění. Ministerstvo financí k této problematice zveřejnilo výklad v podobě sdělení.<sup>17</sup>

Osoba, která není skutečným vlastníkem dividendy, nemá nárok ani na využití daňových úlev nebo osvobození, které přiznává příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Toho mohou využít pouze skuteční vlastníci, kteří budou příjem zdaňovat a jsou rezidenty daného smluvního státu.<sup>18</sup>

### **3.1.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ**

Tyto příjmy podléhají, dle Zákona o daních z příjmů, jak u fyzických tak i u právnických osob zdanění podle § 8. To znamená, že jsou považovány za příjmy z kapitálového majetku a jsou zdaněny srážkovou daní.

Podle § 36 odst. 1 písm. b), Zákona o daních z příjmů je sazba srážkové daně z dividend a podílů na zisku vyplácených do zahraničí 15%.

### **3.1.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ**

Sazba je potom podle smluv o zamezení dvojího zdanění v čl. 10 modifikována dvěma možnými způsoby. Buď je sazba daně stanovena pro všechny poplatníky jednotně, nebo smlouva preferuje zdanění strategických investorů v zemi jejich sídla. Potom jsou zpravidla stanoveny dvě sazby daně:

- Nižší, většinou 5 %, se vztahuje na právnické osoby, které mají alespoň 25% podíl na společnosti. V novějších smlouvách už je definovaný i nižší podíl, investorům stačí vlastnit 10% podíl.
- Vyšší sazba, zpravidla 15 %, je vztažena na všechny ostatní poplatníky.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stále častěji přiznávají právo na zdanění státu, ve kterém je příjemce (skutečný vlastník dividendy) daňovým rezidentem. Sazba daně může být podle příslušné mezinárodní smlouvy buď snížena, nebo může být za jistých okolností

---

<sup>17</sup> Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. č.j. 251/122 867/2000.

<sup>18</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 188.

přiznáno osvobození od daně, v závislosti na výši majetkového podílu na společnosti, která dividendu vyplácí. Přehled sazeb daně u dividend, s podmínkou minimální účasti na základním kapitálu společnosti, naleznete v příloze č. 1.

Snížená sazba daně se u nás uplatňuje automaticky podle rezidence zahraniční osoby. Plátce je ale povinen prokázat, že srážku provedl v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění a příjemce dividend je skutečně rezidentem daného smluvního státu. Pokud má plátce daně pochybnosti o rezidenci příjemce dividend, má povinnost ho požádat o potvrzení jeho daňový úřad, že je osobou, na níž se smlouva vztahuje.<sup>19</sup>

#### 3.1.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND

Existují dva různé přístupy k výběru daně z příjmů, u kterých je daň srážena nerezidentům plátce u zdroje. Jedná se buď o tzv. refundační systém nebo systém plátcovský.

**Refundační systém** je používán v celé řadě zemí a můžeme se s ním setkat i v evropských státech, v některých případech i v České republice např. při zdaňování příjmů umělců a sportovců podle smluv o zamezení dvojího zdanění s USA. Základní podstatou je, že plátce se nemusí zabývat jednotlivými ustanoveními mezinárodních smluv, ale jednoduše sráží daň v souladu s vnitrostátními předpisy. Poplatník se následně může obrátit na místní úřady a požádat o vrácení případného rozdílu mezi sraženou daní a daní podle uzavřené mezinárodní smlouvy. Tento systém je sice praktický pro plátce, ale administrativně zatěžuje jak poplatníky, tak i daňovou správu. U menších částek se pak poplatníkům ani nevyplatí žádat o vrácení rozdílu, protože by transakční náklady převýšily vracenou částku.

Vrácení daně obvykle zajišťují pověřené úřady zahraniční daňové správy, jejichž označení a adresa bývá obsažena ve sděleních k jednotlivým smlouvám o zamezení dvojího zdanění.

**Plátcovský systém** je systém založený na tom, že plátce je povinen sledovat uzavřené mezinárodní smlouvy a platné sazby. Daň následně sráží pod svou vlastní majetkovou zodpovědností v sazbě dle příslušné smlouvy. Tento systém klade velké nároky hlavně na plátce velkých akciových společností, v nichž jsou dividendy vypláceny širokému okruhu příjemců. Pokyn D-286 plátcům nařizuje, aby požadovali předložení potvrzení o daňovém domicilu a prohlášení o tom, že adresát příjmů je jeho skutečným ekonomickým vlastníkem.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

<sup>20</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 154.

Pro správné zdanění dividend je nutné znát několik skutečností. Mezi tyto skutečnosti řadíme především: z kterého do kterého státu jsou dividendy vypláceny, jaké jsou mezi nimi vztahy pro správnou aplikaci právních norem a jaká je výše vyplácené dividendy.

### **3.1.5. ZDANĚNÍ DIVIDEND VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM ČR**

Základním případem, který může nastat, je případ, kdy jsou dividendy vyplácené fyzické osobě, která je rezidentem ČR, společností v ČR. Jinými slovy příjemce i vyplácející společnost jsou z téhož státu. V tomto případě se aplikuje vnitrostátní zákon.<sup>21</sup>

V § 36 tohoto zákona je stanoveno, že pokud se společnost rozhodne vyplatit dividendy, je společnost povinna před vyplacením provést srážku daně a příjemci vyplatit již zdaněné dividendy. Aktuální výše daně je 15%.

#### ***Příklad č. 1 – Dividendy vyplácené FO z ČR***

*Společnost se rozhodla, že bude vyplácet dividendy akcionářům v celkové výši 520 000 Kč. Pan Slepíčka vlastní 10 % akcií společnosti.*

Podíl pana Slepíčky tedy činí 52 000 Kč. Sraženou daň ve výši 15 % z podílu pana Slepíčky tj. 7 800 Kč odvede společnost místně příslušnému správci daně a pan Slepíčka dostane již zdaněnou dividendu, která činí 44 200 Kč.

Zákon v tomto případě myslí i na skutečnost, že společnost může zapomenout o daň dividendu snížit a může ji vyplatit celou. Pak je zákonem stanoven postup pomocí tzv. brutace.

#### ***Příklad č. 2 – Danění pomocí „brutace“***

*Společnost panu Slepíčkovi (stejně jako ostatním akcionářům) vyplatila nezdaněné dividendy. Pan Slepíčka tedy dostal na účet dividendu ve výši 52 000 Kč.*

Společnost na chybu přišla a rozhodla se, že nebude chtít daň po akcionářích zpět a zaplatí ji z vlastních zdrojů. Podle § 38s zákona o daních z příjmů musí postupovat tak jako by byla částka vyplacená panu Slepíčkovi čistá, tudíž ji musí „nabrutovat“ a udělat z ní hrubou. Danit se tedy bude částka  $52\,000/0,85=61\,176,47$  Kč. Daň tedy bude 9 176 Kč. Oproti výše uvedeného příkladu, kdy společnost odvedla daň správně, je daň o 1 376 Kč vyšší.

---

<sup>21</sup> Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Může nastat i druhá varianta, že rezident ČR má příjmy z dividend, které vyplácí společnost z Evropské unie. Zde je důležité rozlišovat, jestli je rezident ČR fyzická nebo právnická osoba. U fyzických osob jsou rozhodující uzavřené platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění s danou zemí Evropské unie. U právnických osob naopak musíme hlídat, jestli je možnost aplikovat Směrnici EU nebo ne.

Zahraniční společnost, která je rezidentem EU (např. Rakouska), a která vyplácí dividendy a má mezi svými akcionáři rezidenta ČR, musí mimo rakouské zákony sledovat také to, jestli má Rakousko s Českou republikou uzavřeny smlouvu o zamezení dvojího zdanění či nikoliv.

Pokud taková smlouva existuje, společnost musí určit, který stát má právo dividendy zdanit (viz daná smlouva o zamezení dvojího zdanění – článek Dividendy) a zjistit jaká může být maximálně uplatněná daň. Pak mohou nastat dvě možnosti:

- buď je maximální výše daně nižší než vnitrostátní, pak se použije daň podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
- nebo je maximální výše daně vyšší než vnitrostátní a společnost použije daň vnitrostátní.

Aby společnost předešla sporům se správcem daně a špatné aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, je vhodné, aby si od svých zahraničních akcionářů vyžádala potvrzení jejich správce daně o tom, ve kterém státě jsou rezidenty.

### ***Příklad č. 3 – Dividendy vyplácené FO ze státu EU, který daní dividendy***

*Kyperská společnost se rozhodla vyplácet dividendy. Pan Motýlek (rezident ČR) má 13% podíl na této společnosti a výše jeho podílu je 5000 €.*

Podle novely kyperského zákona je nyní sazba z dividendy 17 %. Pan Motýlek dodal společnosti potvrzení, že je rezidentem ČR. Na základě tohoto uplatňuje společnost smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Kyprem a ČR. Z tabulky v příloze č. 1 můžeme vidět, že maximální sazba daně při minimálním podílu 10 % je 5 %. Společnost tedy panu Motýlkovi srazí daň ve výši 250 € a na účet mu vyplatí 4750 €.

#### ***Příklad č. 4 – Dividendy vyplácené FO ze státu EU, který dividendy osvobozuje***

*Slovenská společnost se rozhodla vyplatit dividendy. Pan Žabička (rezident ČR) má na společnosti 7% podíl. Výše dividend z jeho podílu je 1500 €.*

V tomto případě porovnáváme opět vnitrostátní sazbu se sazbou ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Slovenskem a ČR. Sazba podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je 15 %. Oproti tomu dividendy podle slovenského zákona o dani z příjmů<sup>22</sup> není příjmem dle § 3 odst. 2 písmeno c). Z toho vyplývá, že podle pravidla uvedeného výše, použijeme vnitrostátní sazbu, tj. příjem od daně osvobodíme a pan Žabička dostane na účet celých 1500 €.

Poslední variantou je, že rezident ČR má příjmy z dividendy z některé ze třetích zemí. Za státy třetích zemí se považují všechny státy mimo Evropskou unii. I tady je opět potřeba rozlišovat, jestli Česká republika má nebo nemá s danou zemí uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Pokud existuje smlouva o zamezení dvojímu zdanění, je potřeba se jí řídit, zjistit, kdo má příjem zdanit a jakou může použít maximální sazbu a následně sazbu porovnáváme s vnitrostátní sazbou státu, který příjem z dividendy daní. Aktuální počet smluvních států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění je k 1. 2. 2013 celkem 80. Aby společnost měla 100% jistotu v tom, jakou smlouvu má použít, doporučuje se, aby si vyžádala od svého akcionáře potvrzení o daňovém domicilu.

#### ***Příklad č. 5 – Příjem z dividendy plynoucí FO ze státu třetí země se SZDZ***

*Čínská společnost se rozhodla vyplácet dividendy. Její akcionář pan Hubička (rezident ČR) má na této společnosti podíl 10 %. Výše jeho podílu je 5000 CNY.*

Na základě potvrzení o rezidentství pana Hubičky použila čínská společnost smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Čínou a českou republikou. Maximální sazba dle této smlouvy je 10 %. Sazba podle čínských daňových zákonů je 20 %. Vnitrostátní sazba je tedy vyšší než sazba zmíněná v mezinárodní smlouvě, proto společnost musí použít sazbu dle smlouvy, zdanit podíl 5000 CNY sazbou 10 %. Srazí tedy 500 CNY, které společnost odvede čínskému správci daně a pan Hubička dostane na účet již zdaněných 4500 CNY.

V takovýchto případech je ale nutné dávat pozor i na to, že v dané zemi nemusí fungovat plátcovský systém, ale mohou mít možnost uplatnit systém refundační, tzn., že by v tomto

---

<sup>22</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů.

případě byla sražena 20% daň tj. 1000 CNY a následně by si pan Hubička mohl pomocí oficiální žádosti zažádat o vrácení rozdílu ve výši 500 CNY.

Pokud není uzavřena s daným státem smlouva o zamezení dvojího zdanění, představuje to většinou bariéru investic plynoucích do těchto států. V těchto státech je většinou sazba vyšší nebo rovna sazbě v ČR, dochází tedy ke dvojímu zdanění jednoho příjmu a to jednak jak podle zákonů dané země, tak následně podle legislativy ČR. Investorům se tedy nevyplatí investovat v těchto státech, protože jejich čistý výnos je výrazně nižší.

V menším počtu případů se do těchto států vyplatí investovat za předpokladu, že se jedná o tzv. daňové ráje. Daňovými ráji jsou označovány státy, ve kterých je velmi nízké nebo téměř žádné zdanění. V těchto daňových rájích je registrováno okolo 12 000 českých podniků.

### **3.1.6. ZDANĚNÍ DIVIDEND VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM ČR**

V případě, že akciová společnost vyplácí dividendy fyzickým osobám, které nejsou daňovými rezidenty ČR, musí takováto společnost podle zákona o daních z příjmů<sup>23</sup> srazit z těchto dividend daň z příjmů. Podle § 38d tohoto zákona je stanovena povinnost srazit daň z podílů na zisku a příjmů z dividend k okamžiku výplaty, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze rozhodla o rozdělení zisku. Výjimkou jsou zaknihované akcie, u kterých má plátce povinnost provést srážku nejpozději do konce prvního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém se konala příslušná valná hromada. Výše srážky je určena sazbou daně, která činí 15 %.

Daň musí být odvedena nejpozději do konce měsíce následujícího po provedení srážky. Současně musí společnost zjistit, jestli má daný stát s Českou republikou uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pokud tomu tak je, musí respektovat případné vyloučení těchto příjmů v ČR ze zdanění, popřípadě zdanit jen do smlouvou povolené výše.

***Příklad č. 6 – Příjmy z dividendy vyplácené z ČR daňovému nerezidentu ČR (rezident EU)***  
*Česká společnost (rezident ČR) vyplácí dividendy svým akcionářům. Mezi akcionáři je i pan Black (rezident Velké Británie), jehož podíl na společnosti je 30%. Na jeho akcie tedy připadají dividendy ve výši 1 000 000 Kč.*

---

<sup>23</sup> § 36 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů



První co je potřeba zjistit je, zda má Česká republika uzavřenou smlouvu u zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií. Tato smlouva uzavřena je a dle čl. 10 – Dividendy, má právo příjem z dividendy zdanit Česká republika sazbou 15%. Sníženou sazbu v tomto případě použít nemůže, i když je podíl větší než 25 %, protože sazba 5 % se vztahuje pouze na právnické osoby.

Společnost tedy srazí panu Blackovi daň ve výši 150 000 Kč a na účet mu vyplatí již zdaněnou dividendu v hodnotě 850 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že je pan Black rezident členského státu Evropské unie, může si podle § 36 odst. 7, zákona o daních z příjmů zahrnout některé příjmy do svého českého daňového přiznání, ve kterém si může uplatnit slevu na poplatníka a zaplacená částka 150 000 Kč bude započtena jako zaplacená záloha na daň. Příjmy, u kterých je prováděna srážka a u kterých má poplatník možnost si je zahrnout do svého daňového přiznání a sraženou daň započítat na celkovou daň najdeme v § 22 odst. 1 písm. c) f) g) body 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, zákona o daních z příjmů. Příjmy z dividend a podílů na zisku však nespadají pod tento paragraf, daň sražená srážkou je tedy konečná.

#### ***Příklad č. 7 – Podíl na zisku z ČR plynoucí daňovému rezidentu Slovenska***

*Pan Čajko je jedním ze dvou společníků české společnosti AXA, s.r.o. Tato společnost se v červenci 2012 rozhodla vyplatit podíl na zisku každému ze společníků ve výši 1 000 000 Kč. Podíl byl panu Čajkovi vyplacen v listopadu 2012.*

Jelikož je pan Čajko rezidentem Slovenska, je potřeba se řídit smlouvou o zamezení dvojího zdanění, kterou máme uzavřenou se Slovenskou republikou. Společnost AXA, s.r.o. využije možnosti dle zákona o daních z příjmů - § 22 odst. 1 písm. a) – a možnost zdanit příjem ve státě zdroje. Zdaní tento příjem sazbou dle příslušné smlouvy tj. 15% daní.

Společnost má tedy povinnost daň ve výši 150 000 Kč srazit nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku, tj. do konce října 2012 a odvést ji příslušnému správci daně nejpozději do konce listopadu 2012. Panu Čajkovi tak bude v listopadu na účet vyplacena celková zdaněná částka 850 000 Kč.

V případě, že by byl pan Čajko rezidentem státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zdanění podílů nebo dividendy by se řídilo pouze zákonem o dani z příjmů a to § 36 odst. 1 písm. b), což znamená, že by byla použita v ČR daň ve výši 15 % a pokud jsou příjmy z dividend předmětem daně i v nesmluvním státě, došlo by zákonitě ke dvojímu zdanění tohoto příjmu.

### 3.2. ÚROKY

Pod pojem úroky se stejně jako pod pojmem dividendy skrývá mnohem širší okruh příjmů. Za úrokové příjmy plynoucí zahraničním osobám od tuzemských subjektů se považují úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, úroky a jiné výnosy z vkladů, úroky a jiné výnosy z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a úrokové výnosy státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby (a to i v případě odkupu tohoto státního dluhopisu nebo při jeho splatnosti).<sup>24</sup>

Z mezinárodního hlediska je nutné pod pojmem „úroky“ vidět každou odměnu za půjčené peníze. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění úroky definují taktéž velmi obecně, příkladem může být čl. 11 odst. 3 mezinárodní smlouvy OECD:

*„Výraz „úroky“, použitý v tomto článku, označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy.“*

Z mezinárodní vzorové smlouvy OECD lze také vyčíst, že daňovému režimu úroků podléhají pouze úroky sjednané v obvyklé tržní výši. Ta část, která přesahuje je zdaněna v každém státě podle jeho vnitrostátního zákona. V České republice je tato část nadhodnocených úroků zdaněna stejně jako dividendový příjem.<sup>25</sup>

#### 3.2.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK ÚROKŮ

Pojem skutečný vlastník je důležitý zejména z pohledu řešení praktických problémů zdaňování úroků. Ani v tomto případě není rozhodující, kdo je formálně veden jako příjemce úroků, ale kdo je jejich skutečným vlastníkem. V zákoně o dani z příjmů je tento pojem vymezen v ustanovení § 19 odst. 6:

*„(6) Příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“*

<sup>24</sup> RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 2012. s. 189.

<sup>25</sup> SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. 2008. s. 161.

Jak již bylo také dříve zmíněno za skutečného vlastníka úrokového příjmu nelze považovat zprostředkovatele nebo pověřence (tudíž okamžitého příjemce), ale pouze konečného příjemce, který bude mít z příjmu ekonomický užitek.

Od 1. 7. 2005 nabylo účinnosti ustanovení § 38fa. Toto ustanovení dává povinnost platebním zprostředkovatelům tj. osobám, které samy nebo pro jiného vyplácejí příjmy úrokového charakteru jejich skutečnému vlastníkovi, poskytovat finančnímu úřadu údaje o tomto skutečném vlastníkovi.<sup>26</sup>

### **3.2.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANI Z PŘÍJMŮ**

Pokud budeme vycházet z vnitrostátních zákonů, opět se budeme řídit zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Při zdaňování příjmů fyzických osob je potřeba vycházet z § 8 odst. 1 písm. c) až h), z něhož vyplývá, že mezi tyto příjmy spadají:

- úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách,
- úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu, s výjimkou úroků a jiných výnosů z vkladů přijímaných zaměstnavatelem od jeho zaměstnanců, není-li zaměstnavatel k přijímání vkladů od veřejnosti nebo od zaměstnanců oprávněn podle zvláštního právního předpisu,
- výnosy z vkladních listů a z vkladů jim na roveň postavených,
- dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem,
- plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy a to po snížení o zaplacené pojistné,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení, poplatků z prodlení, úroky z práva na dorovnání, úroky z vkladů na běžných účtech a úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši společníků obchodních společností,
- úroky z vkladů na běžných účtech, které podle podmínek banky nejsou určeny k podnikání (sporožirové účty, devizové účty apod.),
- úrokové a jiné výnosy z držby směnek (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy).<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 169.

<sup>27</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 190.

U právnických osob se jedná o stejné příjmy kromě plnění z penzijního připojištění a soukromého životního pojištění.

Podle zákona o daních z příjmů se obecně zdaňování úroků provádí dvěma způsoby, v závislosti na typu úrokového příjmu. Buď jsou úroky zdaněny srážkovou daní u zdroje plátcem, nebo jsou úroky zahrnuty do základu daně příjemce. U prvního způsobu je plátcem povinen rozlišovat nejen o jaký typ příjmu se jedná, ale i o jakého se jedná příjemce, přičemž rozlišuje varianty: fyzická osoba vs. právnická osoba a daňový rezident vs. daňový nerezident.<sup>28</sup>

Tyto úrokové příjmy jsou u právnických i fyzických osob samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.<sup>29</sup> Při tomto způsobu zdanění nelze uplatnit žádné výdaje s výjimkou uvedenou v § 8 odst. 6, zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno, že dávka penzijního připojištění se považuje za samostatný základ daně po snížení o zaplacené příspěvky a o státní příspěvky na penzijní připojištění. U právnických osob jsou uvedené příjmy samostatným základem daně i přes to, že u tuzemských subjektů vstupují do obecného základu daně. Pokud by byly úroky příjmem stále provozovny, zahrnou se do obecného základu daně.

Zvláštní možnosti mohou, na rozdíl od rezidentů třetích zemí, využít rezidenti států Evropské unie, kteří si mohou podat daňové přiznání a uplatnit si tak výdaje.

### **3.2.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ**

Při danění úroků na mezinárodní úrovni je potřeba sledovat, jestli existuje s danou zemí uzavřená smlouva o zamezení dvojího zdanění. Pokud takováto smlouva existuje, je povinností plátce se jí řídit. Příjmy úrokového charakteru jsou řešeny nejčastěji ve Článku 11 s názvem „Úroky“.

Sazba daně může být na základě příslušné smlouvy snížena nebo může být přiznáno osvobození. Přehled sazeb daně u úroků naleznete v příloze č. 2. Rozhodující je samozřejmě opět stát, kde je rezidentem skutečný vlastník úroků.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 164.

<sup>29</sup> § 36 odst. 1 písm. b) bod 1, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>30</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 192.

Zhruba polovina smluv o zamezení dvojího zdanění, které má uzavřené Česká republika, přiznává právo na zdanění vyplácených úroků státu, kde je daňovým rezidentem věřitel. Zbylá polovina smluv přiznává státu zdroje právo na zdanění sazbou 5 % nebo 10 %. Pokud není úrok ve státě zdroje zcela osvobozen, jsou vždy osvobozeny úroky pobírané vládou druhého smluvního státu, včetně nižších správních útvarů, centrální bankou nebo finanční institucí vlastněnou touto vládou.

U daňových nerezidentů je aplikována sazba 15 % dle § 36 odst. 1. písm. b) zákona o daních z příjmů. Tato sazba se tedy použije pouze v případě, že neexistuje smlouva o zamezení dvojího zdanění s daným státem.

V případě úroků vyplácených stále provozovně přichází v úvahu, jak daň vybíraná srážkou ve výši 15 %, tak výplata příjmů bez zdanění a stálá provozovna tyto příjmy posléze zdaní v obecném základu daně. Patří sem například úroky z vkladů u právnických osob, úroky z běžného účtu sloužícího pro podnikání, výnosová část směnky atd.<sup>31</sup>

#### **3.2.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ ÚROKŮ**

V podstatě existuje dvojí varianta, jak úrokové příjmy zdanit. Jenou variantou je srážka daně příslušnou sazbou daně. Srážku daně je plátce povinen odvést, podle § 38d odst. 1, zákona o daních z příjmů, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději však v den, kdy plátce o závazku účtuje v souladu s účetními předpisy.

U úroků je důležité pro srážku i smluvní ujednání týkající se způsobu výpočtu úroků tzn., jestli je úrok vyčíslen:

- jedenkrát ročně a to k 31. 12. – je provedena srážka jednou ročně k tomuto datu a daň odvedena do konce následujícího měsíce,
- nebo na konci každého měsíce/kvartálu – pak je nutno srážku provést při každém účtování o takovémto závazku.

Zdanění úroků uvedených v § 8 podléhá dani ve výši 15 % u daňových rezidentů. U daňových nerezidentů musí plátce sazbu upravit podle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Navíc pokud příslušná smlouva udává právo na zdanění pouze státu, ve kterém je rezidentem příjemce úroku, plátce žádnou daň nesráží.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 195

<sup>32</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 166-167.

Druhou variantou je zdanění prostřednictvím daňového přiznání. Fyzické osoby (rezidenti ČR) uvádějí do daňového přiznání mimo jiné i úrokové příjmy se zdrojem v zahraničí a následně si mohou, dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pomocí prostého zápočtu, zohlednit zaplacenou daň. Taková varianta, ale nemůže být uplatněna na příjmy daňového nerezidenta, protože v České republice nepodléhají zdanění jejich příjmy ze zdrojů v jiných státech.

V případě povinnosti srážky daně plátcem, ve státě jeho rezidence je nutné, aby měl plátec potvrzení o výplatě úroků daňovým nerezidentům, ideálně potvrzení o daňovém domicilu, vydaném zahraničním správcem daně, aby měl podloženo, že použil správná ustanovení správné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Podobně jako u dividend mnoho států uplatňuje i u zdanění úroků refundační systém, tedy všechny administrativní povinnosti jsou na poplatníkovi, plátec odvede daň ve vnitrostátní výši.

### **3.2.5. ZDANĚNÍ ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM ČR**

Stejně jako v případě dividend může dojít ke třem různým situacím. První nejjednodušší situací je úrokový příjem plynoucí daňovému rezidentu ČR ze zdrojů z ČR. V tomto případě se zaměříme na úroky na běžných účtech. Úroky na běžných účtech můžeme rozdělit na účty, které slouží k podnikání a na účty, které neslouží k podnikání.

Úroky z účtů, jež k podnikání neslouží, řadíme sem především běžné spořicí účty, jsou zdaněny srážkovou daní příslušným peněžním ústavem a příjemci je na účet vyplacena částka již zdaněná.

Naopak úroky z podnikatelských účtů banky ani spořitelny nezdaňují srážkovou daní. Podnikatel si je musí sám zahrnout do svého daňového přiznání. Poplatník, který vede účetnictví nebo daňovou evidenci, musí tyto úroky z výsledku hospodaření či závěrky daňové evidence vyloučit a uvést na řádku číslo 38 druhé strany daňového přiznání.

#### ***Příklad č. 8 – Zdanění úroků dle zákona o daních z příjmů v rámci ČR***

*Fyzická osoba podnikatel pan Křeček má založený podnikatelský účet a spořicí účet. Z obou těchto účtů mu plynou úroky. Připsané úroky k 31. 12. 2012 činily tyto úroky:*

*z podnikatelského účtu:            30 Kč*

*ze spořicího účtu:                12 Kč*

V tomto případě se pan Křeček musí řídit výše zmíněným pravidlem. Banka úroky z podnikatelského účtu před připsáním neodečetla daň srážkou, proto je pan Křeček povinen zařadit tyto příjmy do svého daňového přiznání do příjmů dle § 8. Naopak úrokové příjmy ze spořicího účtu podléhají srážce srážkovou 15% daní, tudíž 12 Kč již je zdaněná částka a do daňového přiznání se již nezahrnuje.

Druhou situací, kterou si rozebereme je, že úroky, které jsou příjmem fyzické osoby, plynou ze zahraničí, konkrétně ze státu Evropské unie. I tyto úrokové příjmy je potřeba přiznat a zdanit. V rámci Evropské unie je totiž platná Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, na jejímž základě mimo jiné dochází ke vzájemnému předávání informací mezi členskými státy. Najdeme to i zakotveno v našem zákoně o daních z příjmů v § 38fa odst. 7:

*„(7) Údaje, které správce daně získá podle odstavců 2 a 3, je povinen předat postupem podle zvláštního právního předpisu, příslušnému orgánu jiného členského státu Evropské unie. Údaje se předávají nejméně jedenkrát ročně, nejpozději do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání platebního zprostředkovatele. Při přijímání informací od příslušného orgánu jiného členského státu Evropské unie se postupuje podle zvláštního právního předpisu.“*

#### **Příklad č. 9 – Zdanění úrokového příjmu ze Slovenska**

*Pan Křepelka (rezident ČR) byl v roce 2012 zaměstnán na Slovensku, jeho slovenský zaměstnavatel mu posílal plat na slovenský účet. K 31. 12. 2012 mu byly připsány úroky ve výši 1,50 €.*

Většina zemí Evropské unie má povinnost dle výše zmíněné směrnice provádět automatickou výměnu údajů. Mezi tyto země patří i Slovensko. Takže v tomto případě obdrží náš správce daně informaci o tom, že pan Křepelka (rezident ČR) v zahraničí obdržel úroky, které mají být zdaněny ve státě rezidenta, tedy u nás. Pan Křepelka musí podat daňové přiznání a tyto úroky zahrnout do základu daně dle § 8. Částku v eurech je nutné přepočítat podle jednotného kurzu, který je stanoven pokynem vydaným generálním finančním ředitelstvím GŘ-D-14, který stanovuje jednotné kurzy za zdaňovací období 2012 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Podle tohoto pokynu použije pan Křepelka kurz pro přepočet 25,12 Kč.

Třetí možností je úrokový příjem plynoucí rezidentovi ČR z třetí země. Daňový rezident ČR je povinen zahrnout do svého daňového přiznání všechny úrokové příjmy, tedy i příjmy se

zdrojem v zahraničí. Úrokové příjmy ze zahraničí jsou součástí dílčího základu daně podle § 8 zákona o daních z příjmů. Pak záleží především na tom, zda je s příslušnou zemí uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění či nikoliv.

Pokud smlouva o zamezení dvojímu zdanění existuje, je v této smlouvě sjednána metoda prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Některé smlouvy přiznávají zdanění pouze smluvnímu státu, ve kterém je příjemce úroku daňovým rezidentem. Pak plátce žádnou daň nesráží.<sup>33</sup>

Pokud Česká republika nemá s danou zemí uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a pokud nejsou v daném státě úrokové příjmy od daně osvobozeny, dojde ke dvojímu zdanění, protože poplatník (rezident ČR) musí úrokové příjmy ze zahraničí přiznat a zahrnout do daňového přiznání, do dílčího základu daně z kapitálového majetku.

#### ***Příklad č. 10 – Zdanění úrokového příjmu rezidenta ČR plynoucí z Číny***

*Pan Poláček (rezident ČR) byl v roce 2012 zaměstnán čínskou společností, která mu vyplácela mzdu na čínský účet. K 31. 12. 2012 mu byly na účet připsány úroky ve výši 3 CNY. Pan Hubička je rezidentem ČR, tudíž musí úrokový příjem zahrnout do svého daňového přiznání, které bude za sebe podávat za rok 2012. Výši úroků musí přepočítat podle jednotného kurzu (viz příloha č. 4), který činí 3,09 Kč/ 1 CNY. Bankovní subjekt v Číně má právo zdanit příjem max. 7,5% daní. Pokud se tak stalo, pan Hubička si tuto zaplacenou daň započte v daňovém přiznání prostým zápočtem.*

V případě, že by byl podobný případ, ale šlo by o nesmluvní stát, byl by úrokový příjem zdaněn jedna 7,5% daní v zahraničí a následně 15% daní v České republice v daňovém přiznání. Není tedy divu, že státy, které nemají uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jsou značně nelukrativní pro investice ze zahraničí. Investor si raději vždy zvolí zemi, kde zaplatí jednu nebo nižší daň.

---

<sup>33</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 166.



### 3.2.6. ZDANĚNÍ ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM ČR

Zdanění úroků vyplácených daňovým nerezidentům ze zdrojů České republiky je upraveno zákonem o daních z příjmů, konkrétně ustanovením v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. Tady je uvedeno, že úroky se v České republice zdaňují srážkovou daní ve výši 15 %, pokud však smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak, protože je vnitrostátnímu zákonu nadřazena.

Pouze v případě, že by výše úroku přesahovala tržní výši<sup>34</sup> nebo pravidlo nízké kapitalizace,<sup>35</sup> lze tyto úroky považovat za podíl na zisku a rozdíl zdanit dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3:

*„(3) podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie, Norska, Islandu nebo Švýcarské konfederace nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.“*

Jak je v bodě 3 zmíněno, toto se neuplatní, pokud příjemce úroků je rezidentem EU, EHP nebo státu, kde smlouva tuto rekvalifikaci nepřipouští.

#### **Příklad č. 11 – Zdanění úroků ze zdrojů v ČR u daňového nerezidenta**

*Pan Jančo (rezident SR) poskytl půjčku české společnosti ABC, s.r.o. ve výši 1 000 000 Kč a v roce 2012 mu byl vyplacen úrok ve výši 5 %.*

Dle zákona o daních z příjmů se jedná o příjem zdanitelný na území České republiky zvláštní sazbou ve výši 15 %. Nicméně Česká republika má se Slovenskem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, kde stojí, že úroky, které mají zdroj v jednom státě a jsou skutečně vlastněny ve státě druhém, podléhají zdanění jen v tomto druhém státě.<sup>36</sup>

To zjednodušeně znamená, že úroky přijaté panem Jančem ze zdrojů v České republice nejsou zde předmětem zdanění. K tomu se ale váže povinnost společnosti ABC, s.r.o. jako platebního zprostředkovatele. Musí tedy podat svému místně příslušnému správci daně hlášení o provedené výplatě, jejímž příjemcem je fyzická osoba s bydlištěm na území jiného

<sup>34</sup> § 23 Zákona č. 576/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>35</sup> § 25 odst. 1 písm. w) tamtéž.

<sup>36</sup> Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskem, čl. 11 – úroky.

členského státu EU. A pan Jančo zdaní úroky na Slovensku dle slovenských právních předpisů.

U daňových nerezidentů zdanění úrokových příjmů plynoucích ze zahraničí, zdanění v České republice nepřipadá v úvahu, neboť daňoví nerezidenti v České republice nezdaňují celosvětové příjmy ale jen příjmy ze zdrojů v České republice.

Zdaňování úroků v jiných státech probíhá podobným způsobem jako zdaňování dividend. Mnoho států používá pro zjednodušení refundační systém, při jsou kladeny nižší nároky na plátce, protože sráží daň dle vnitrostátních předpisů. Vyšší nároky jsou naopak na poplatníka, který si musí od místních daňových orgánů vyžádat přeplatek odpovídající jeho nárokům, dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 168.

### 3.3. LICENČNÍ POPLATKY

Pojem „licenční poplatky“ má mnohem širší obsahový záběr než by odpovídalo jeho čistě jazykovému významu. Podle § 22 odst. 1 písm. g) body 1, 2 a 5 zákona o daních z příjmů zahrnujeme do licenčních poplatků platby jakéhokoliv druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití autorského nebo práva příbuzného autorskému právu, náhrady za poskytnutí práva na užití nebo užití předmětu průmyslového vlastnictví, náhrady za poskytnutí práva (software), náhrady za užití nebo poskytnutí práva na užití nebo za užití výrobně-technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how), příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR.

Podrobná definice licenčních poplatků je také v § 19, která je určena především pro ujasnění režimu osvobození licenčních poplatků podle směrnic Evropské unie. Nad rámec licenčních poplatků dle OECD ještě tato definice zahrnuje také příjmy z movitých věcí.

Definici licenčních poplatků najdeme i v Mezinárodní smlouvě OECD v článku 12 odst. 2:

*„Výraz „licenční poplatky“, použitý v tomto článku, označuje platby jakéhokoliv druhu, které jsou náhradou za užití nebo právo za užití jakéhokoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“<sup>38</sup>*

Licenční poplatky jako takové můžeme rozdělit do dvou skupin. Jsou to tzv. „průmyslové licenční poplatky“, kam můžeme zařadit příjmy z poskytnutí softwaru, know-how a podobných práv, a „kulturní licenční poplatky“ kam patří příjmy z poskytnutí nebo užití autorského nebo jemu podobného práva. Takovéto dělení je důležité, protože některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozlišují způsob zdanění právě u kulturních a průmyslových licenčních poplatků. Takovým příkladem může být smlouva se Slovenskem.

#### **PRŮMYSLOVÉ LICENČNÍ POPLATKY**

Za **know-how** neboli výrobně technické a jiné hospodářsky využitelné poznatky jsou považovány všechny technické, výrobní i vědecké nebo obchodní informace, které jsou veřejně nedostupné nebo utajované a jsou používány k předmětu činnosti daňového subjektu. Můžeme sem zahrnout vědomosti nebo praktické zkušenosti ohledně výrobního procesu nebo

---

<sup>38</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 169.

postupu, technické dokumentace, speciálních receptur apod. Znalost těchto informací umožňuje dosáhnout určitých vlastností výrobků, snížení výrobních nákladů, zvýšení rentability a dalších konkurenčních výhod.<sup>39</sup>

Nejaktuálnější interpretace pojmu „know-how“ je v pokynu generálního finančního ředitelství: „*Výrobně technickými a jinými hospodářsky využitelnými poznatky se rozumějí veřejně nedostupné nebo utajované technické, výrobní, vědecké nebo obchodní informace využívané k předmětu činnosti poplatníka (know-how).*“<sup>40</sup>

Pod pojmem **software** se míní především počítačové programy a obdobné algoritmy pro digitálně řízené předměty. Software je pro účely zákona o daních z příjmů chápán jako určitý druh specifických hospodářsky využitelných poznatků, na základě kterých se plánuje, účtuje, eviduje nebo obchoduje. Dle vysvětlujícího pokynu D-6 nejsou za příjmy ze software považovány příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům, jedná se o tzv. krabicový software.

### **KULTURNÍ LICENČNÍ POPLATKY**

Pod příjmy z kulturních licenčních poplatků neboli příjmů z autorských práv spadají příjmy zahraničních osob, které plynou v souvislosti s využitím jakéhokoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému, vědeckému nebo filmovému dílu a záznamů rozhlasového a televizního vysílání. Pod tyto příjmy lze řadit i náhrady, které jsou zaplacený na základě podvodného užití nebo porušení těchto práv.

Pod tyto příjmy nelze zahrnout příjmy z jednorázových plateb za transakce, které zákazníkovi umožňují, pro jeho vlastní použití nebo požitek, elektronicky stahovat digitální produkty jako jsou obrázky, zvuk nebo text, kdy je platba uvedena za účelem získání těchto dat přenášeny pomocí datového signálu.<sup>41</sup>

#### **3.3.1. SKUTEČNÝ VLASTNÍK LICENČNÍCH POPLATKŮ**

Vše obecné o skutečném vlastníkovi, co bylo napsáno v kapitole 2.2. Základní pojmy, lze vztáhnout i na skutečného vlastníka licenčních poplatků. To znamená, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků je osoba, které tyto poplatky plynou, je jí možno tento příjem

---

<sup>39</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 169.

<sup>40</sup> Pokyn GFŘ D-6, K § 22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů.

<sup>41</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 175.

objektivně přisoudit a má z něj ekonomický užitek. Mimo to je pojem skutečný vlastník ve vztahu k licenčním poplatkům zmíněn v § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů v souvislosti s osvobozením příjmů z licenčních poplatků:

*„Povinnými náležitostmi žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození jsou informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrů a půjček je jejich skutečným vlastníkem.“*

### **3.3.2. ZDANĚNÍ PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ**

Licenční poplatky, které plynou fyzickým osobám, jsou považovány za příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Osvobozeny od daně jsou licenční poplatky, které plynou společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu od obchodní společnosti, která je rezidentem České republiky nebo od stálé provozovny společnosti, jež je rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky.<sup>42</sup>

Pro účely daně z příjmů se za základ daně považuje samotný příjem z úhrad za poskytnutí práva. V těchto případech není možné si odpočítat výdaje s výjimkou příjmů stálé provozovny zahraniční osoby na území České republiky. S výjimkou těchto příjmů stálé provozovny jsou příjmy z licenčních poplatků zdaněny 15% sazbou daně.<sup>43</sup>

Zvláštnímu režimu zdanění podléhají rezidenti Evropské unie podle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které jim umožňuje podat daňové přiznání a k příjmům uplatnit výdaje. Cílem tohoto speciálního režimu zdanění je zajistit rovné postavení českých daňových rezidentů a rezidentů z jiných členských států Evropské unie. Celá úprava spočívá v tom, že si daňoví rezidenti států Evropské unie mohou zvolit způsob zdanění, což v praxi znamená, že buď mohou ponechat příjmy zdaněné srážkovou daní, nebo mohou podat daňové přiznání a uplatnit si výdaje.

V případě, že se rozhodnou pro podání daňového přiznání, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se na všechny příjmy ze zdrojů z České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání.

---

<sup>42</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 171.

<sup>43</sup> § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Pro zdanění příjmů z licenčních poplatků se za dílčí základ daně považuje buď rozdíl mezi dosaženými příjmy a skutečně vynaloženými a prokazatelně souvisejícími výdaji nebo výdaji stanovenými procentem příjmů. Současná výše, kterou lze uplatnit je 40 %.

Výjimkou jsou pouze příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize do částky 7 000 Kč, které podléhají zvláštní sazbě daně vybírané srážkou.

### 3.3.3. ZDANĚNÍ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ

Ve většině mezinárodních smluv je zdanění těchto příjmů upraveno ustanovením ve článku 12 – Licenční poplatky. V tomto článku je podrobný popis toho co zahrnuje pojem know-how a software viz kapitola 3.3.

Základem je u příjmů z know-how i u softwaru určit zda se jedná skutečně o licenční poplatek nebo o jiný příjem. Střet vzniká především při elektronické obchodování.

Obecně ale platí, že příjmy z licenčních poplatků jsou zdaněny ve státě rezidenta, ale zároveň mohou být zdaněny ve státě zdroje sazbou, která nepřevýší procento ujednané v mezinárodní smlouvě. Sazba je většinou nižší než sazba dle § 36 zákona o daních z příjmů, uplatní se snížená sazba.

Kulturní licenční poplatky mohou být podle příslušné mezinárodní smlouvy ve státě zdroje osvobozeny od zdanění nebo na ně může být uplatněna nižší sazba než na příjmy z průmyslových práv. V případě, že smlouva nerozlišuje rozdíl mezi průmyslovými licenčními poplatky a licencemi ta autorská práva, budou obě skupiny licencí zdaněny stejnou sazbou daně.<sup>44</sup>

### 3.3.4. SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ

U systému zdaňování licenčních poplatků se zaměříme nejprve na licenční poplatky placené do zahraničí, posléze na licenční poplatky vyplácené ze zahraničí.

Zákon o dani z příjmů stanoví pro *licenční poplatky placené do zahraničí* daňovým nerezidentům sazbu 15 %. Daň je podobně jako u dividend a úroků srážena plátcem u zdroje, přičemž lhůta pro srážku je stanovena zákonem o dani z příjmu v § 36:

---

<sup>44</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. s. 173.

*„Plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2.“*

*„Pokud je plátce povinen podat podle tohoto zákona nebo zvláštního právního předpisu daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového přiznání.“*

Plátce musí mimo jiné také splnit oznamovací povinnost a sraženou daň musí na předepsaném tiskopise nahlásit finančnímu úřadu.

V tabulce, v příloze č. 3, můžeme vidět přehled sazeb licenčních poplatků v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

**Licenční poplatky přijaté ze zahraničí** se stávají součástí běžného základu daně jak u fyzických, tak i u právnických osob. Daň, která byla sražena v zahraničí v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, může být započtena v souladu s ustanovením § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů a výši srážky musí doložit potvrzením zahraničního správce daně nebo v odůvodněných případech i potvrzením plátce nebo depozitáře.

Pokud jde o příjem ze státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, lze daň zaplacenou v zahraničí uplatnit podle § 24 odst. 2 písmeno ch) zákona o daních z příjmů jako daňový náklad.<sup>45</sup>

### **3.3.5. ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM REZIDENTŮM**

I u licenčních poplatků stejně jako u příjmů z dividend a úroků si rozebereme 3 základní situace. První nejjednodušší situací je příjem z licenčních poplatků plynoucí daňovému rezidentu ČR ze zdrojů z ČR. Daňový rezident České republiky, zahrne tyto příjmy do svého daňového přiznání do příjmů dle § 7 odst. 2 písm. a), kde si ke skutečným příjmům může uplatnit své skutečně vynaložené výdaje, které s příjmem prokazatelně souvisí nebo výdaje ve výši 40% procent příjmů.

---

<sup>45</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2008. s. 190.

***Příklad č. 12 – Příjem z licenčních poplatků plynoucí rezidentu České republiky***

*Pan Tkanička podepsal smlouvu s firmou Lem, s.r.o. na poskytnutí know-how k novému efektivnějšímu výrobnímu postupu za cenu 15 000 Kč.*

Zisk pana Tkaničky byl 15 000 Kč, k nimž neevidoval žádné skutečné výdaje, tudíž si ve svém daňovém přiznání může uplatnit výdaje procentem z příjmu ve výši 40 %. To činí celkem 6 000 Kč. Dílčí základ daně bude tedy 9 000 Kč, který podlehne zdanění 15% sazbou a pan Tkanička si může uplatnit v rámci daňového přiznání ještě příslušné slevy (poplatník, děti, manželka atp.)

Druhou variantou je, že příjem plyne rezidentu České republiky, ale ze zdrojů ze zahraničí, ze státu, který má s Českou republikou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Jak již bylo několikrát zmíněno, rezident České republiky do svého daňového přiznání zahrnuje celosvětové příjmy. Proto tomu tak bude i v tomto případě. S tím rozdílem, že pokud je s danou zemí uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, rezident České republiky si může uplatnit daň zaplacenou v zahraničí, pokud její zaplacení doloží příslušným potvrzením.

***Příklad č. 13 – Příjem z licenčních poplatků plyne ze země s uzavřenou SZDZ rezidentu ČR***  
*Společnost ANNO, s.r.o. se sídlem ve Velké Británii uzavřela s firmou Hložek, s.r.o. smlouvu o poskytnutí know-how na výrobu střešních krytin za cenu v přepočtu 1 200 000 Kč, kterou společnost Hložek, s.r.o. uhradila ke smluvenému datu.*

Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Velkou Británií může být příjem z licenčních poplatků zdaněn ve státě zdroje, tedy v České republice a to maximální sazbou daně z průmyslových licenčních poplatků 10 %. Proto česká společnost odvede daň v přepočtu ve výši 120 000 Kč do státního rozpočtu a oznámí tuto skutečnost správci daně na příslušném tiskopise.

Poslední možností je, že příjem plyne ze země, se kterou Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a příjem opět plyne rezidentu České republiky. Pokud tedy jde o příjem z bezesmluvního státu, lze daň zaplacenou v zahraničí uplatnit jako daňový výdaj.



#### ***Příklad č. 14 – Příjem z licenčních poplatků plyne ze země bez SZDZ rezidentu ČR***

*Společnost AHA, s.r.o. (rezident nesmluvního státu) podepsala smlouvu s českou společností AUTO, s.r.o. na poskytnutí know-how na výrobu nového typu karoserie za cenu 1 500 000 Kč, kterou česká společnost uhradila ve smluveném termínu.*

Společnost AHA, s.r.o. je povinna se řídit svými vnitrostátními zákony, na jejichž základě odvede z částky 1 500 000 Kč daň. Společnost AUTO, s.r.o. je jako rezident České republiky povinna podat daňové přiznání a mimo příjmy ze zdrojů v ČR musí přiznat i příjmy zahraniční. Následně si vzhledem k zaplacené dani v nesmluvním státě může zaplacenou daň uplatnit jako daňový výdaj dle § 24 odst. 2 písm. ch). Tato výše musí být ovšem zákonná, jedná se tedy o daň nepřevyšující sazby stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění nebo zahraničními zákony.

#### **3.3.6. ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ VYPLÁCENÝCH DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM**

Zdanění příjmů z licenčních poplatků vyplácených daňovým nerezidentům ze zdrojů České republiky je upraveno zákonem o daních z příjmů, konkrétně ustanovením v § 36 odst. 1 písm. a). Tady je uvedeno, že příjmy z licenčních poplatků se v České republice zdaňují srážkovou daní ve výši 15 %, pokud však smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak.

Daň sráží podobně jako u dividend a úroků přímo plátcem u zdroje.

#### ***Příklad č. 15 – Příjem z licenčních poplatků plynoucí z ČR daňovému nerezidentu ČR***

*Daňovému rezidentu Francie plynou příjmy z licenčních poplatků ze zdroje v České republice v přepočtu ve výši 14 000 Kč.*

Daň je v tomto případě sražena plátce u zdroje, tedy v České republice ve výši 10 % dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií, tj. ve výši 1 400 Kč a daňovému rezidentu Francie bude vyplaceno v přepočtu jen 12 600 Kč.

Ale vzhledem k tomu, že je to rezident členského státu Evropské unie, má možnost zvolit si způsob zdanění a na konci zdaňovacího období podat daňové přiznání, kam zahrne tyto a další příjmy z území České republiky a navíc si k těmto příjmům může uplatnit buď skutečné, prokazatelné výdaje nebo výdaje ve výši 40 % z příjmů.

#### 4. ANALÝZA SPRAVEDLNOSTI ZDANĚNÍ U DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ

Tato poslední kapitola se bude zabývat spravedlností zdanění pro daňové nerezidenty. Vždy si srovnáme postup zdanění u daňového rezidenta a nerezidenta na konkrétním příkladě, ukážeme si jednotlivé výhody a nevýhody a na konci každé jednotlivé části se podíváme na možné úpravy legislativy, tak aby docházelo ke srovnatelným postupům zdaňování a co nejmenší diskriminaci daňových nerezidentů.

Co se týče zdaňování pasivních příjmů, existují 2 možné způsoby, jak příjmy zdanit:

**Srážkou** – v případě zdanění srážkou nemá rezidentní poplatník možnost až na některé výjimky si jakýmkoliv způsobem snížit základ daně, protože je mu daň sražena rovnou u zdroje plátcem. Neexistuje tedy žádná možnost snížení základu daně o výdaje, případně nezdaniitelné částky nebo odčitatelné položky. Výdaje lze uplatnit pouze u příjmů z vypořádacího podílu, kde může příjemce uplatnit tzv. nabývací cenu podílu. U příjmů zahraničních osob je situace jiná. Zahraniční osoby jsou zdaňovány srážkou přímo z hrubých příjmů, nemohou si tedy výdaje uplatnit nikdy v žádném případě.

**Daňovým přiznáním** – u pasivních příjmů tvoří výjimku dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, rezidenti států Evropské unie, kteří si mohou u příjmů zdaněných srážkou uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) f) g) bod 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, téhož zákona, podat daňové přiznání a sraženou daň si mohou započítat na svou daňovou povinnost. Zahrnujeme sem pasivní příjmy jako náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, software, know-how, náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a jim obdobné příjmy a tak dále.

Výše zmíněná možnost, kterou mohou využít daňoví rezidenti členských států Evropské unie je zakomponovaná v zákoně o daních z příjmů od roku 2009. Tato právní úprava byla přijata za účelem odstranění diskriminace při zdanění z hlediska možnosti či nemožnosti uplatnění daňově uznatelných výdajů, které si v případě zdanění srážkou uznat nelze.

Daňová novela umožnila daňovým nerezidentům, rezidentům jiných členských států, volbu, zda ponechají daň sraženou jednoduše srážkou bez uplatnění výdajů nebo si výdaje uplatní prostřednictvím daňového přiznání.

Za diskriminaci můžeme považovat jakékoliv znevýhodnění daňového nerezidenta vůči daňovému rezidentovi. Proto si na následujících stránkách ukážeme a rozebereme na konkrétních příkladech, jak vypadá stejný příjem zdaněný u rezidenta a nerezidenta, případně jaké změny by mohly následovat pro zjednodušení systému a snížení diskriminace.

V první řadě se podíváme na **příjmy z dividend a podílů na zisku**. Pro možnosti ideálního a vypovídajícího srovnání se zaměříme na dividendy případně podíly na zisku vyplácené ze zdrojů na území České republiky.

**Příklad č. 16 – Srovnání zdanění dividendových příjmů u daňových rezidentů a nerezidentů**  
*Společnost AXAM, a.s. se rozhodla, že bude vyplácet dividendy akcionářům v celkové výši 520 000 Kč. Jedním z akcionářů je pan Vokurka, který je rezidentem ČR a vlastní ve společnosti 10 % akcií společnosti. Druhým akcionářem je pan Jack, který je rezidentem Velké Británie a taktéž je jeho podíl vyjádřen 10 % akcií. Třetím je pan Zatir, který je rezidentem nesmluvního státu a taktéž jeho podíl činí 10%. Podíl pana Vokurky, pana Jacka i pana Zatira na společnosti je tedy 52 000 Kč.*

Pan Vokurka je rezidentem České republiky. Zdanění dividend u rezidentů probíhá srážkou daně, tudíž srážka ve výši 15 % proběhne již u plátce tj. společnosti AXAM, a.s. ve výši 7 800 Kč. Tuto částku odvede společnost AXAM, a.s. místně příslušnému správci daně a pan Vokurka na účet dostane již zdaněnou dividendu, která činí 44 200 Kč.

U pana Jacka je průběh pro plátce o poznání složitější. První co musí společnost zjistit je, zda má Česká republika uzavřenou smlouvu u zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií. Česká republika smlouvu s Británií uzavřenou má a dle čl. 10 – Dividendy, má právo příjem z dividendy zdanit Česká republika sazbou 15%. Sníženou sazbu v tomto případě použít nemůže, protože jednak není podíl větší než 25 %, a navíc se snížená 5% sazba vztahuje pouze na právnické osoby. Společnost tedy srazí panu Jackovi daň ve výši 7 800 Kč a na účet mu vyplatí již zdaněnou dividendu v hodnotě 44 200 Kč. V tomto případě dividendy nespádají mezi příjmy zdaněné srážkou, u kterých má možnost dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, poplatník podat daňové přiznání a uplatnit si k těmto příjmům výdaje. Tudíž je toto zdanění konečné. Příjmy, u kterých by měl pan Jack možnost si takto výdaje uplatnit v rámci daňového přiznání, najdeme pod § 22 odst. 1 písm. c) f) g) body 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 zákona o daních z příjmů.

V případě pana Zatira, který je rezidentem státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se zdanění dividend řídí pouze zákonem o dani z příjmů a to § 36 odst. 1 písm. b), což znamená, že je použita v České republice 15% daň a pokud jsou příjmy z dividend předmětem daně i v nesmluvním státě, dojde zákonitě ke dvojímu zdanění tohoto příjmu. Postup zdanění pro společnost je opět stejný, společnost srazí z příjmů částku ve výši 7 800 Kč a na účet vyplatí panu Zatirovi čistou dividendu v hodnotě 44 200 Kč.

Pro větší přehlednost si vše ještě jednou shrneme v tabulce:

*Tab. 4.1: Zdanění dividendových příjmů u daňových rezidentů a nerezidentů.*

	<b>Daňový rezident</b>	<b>Daňový nerezident (rezident EU)</b>	<b>Daňový nerezident (rezident nesmluvního státu)</b>
<b>Hrubý příjem</b>	52 000 Kč	52 000 Kč	52 000 Kč
<b>Uplatnitelné výdaje</b>	-	-	-
<b>Základ daně</b>	52 000 Kč	52 000 Kč	52 000 Kč
<b>Daň</b>	7 800 Kč	7 800 Kč	7 800 Kč
<b>Čistý příjem</b>	44 200 Kč	44 200 Kč	44 200 Kč

Je zde jasně vidět, že v tomto případě nedochází k rozdílnému zdanění daňového rezidenta a nerezidenta v rámci českého daňového systému. Ani jeden poplatník nemá možnost uplatnit si k těmto příjmům jakékoliv výdaje a celá částka je jim zdaněna srážkovou daní ve výši 15 %. Nesmíme ale zapomenout na pana Zatira, rezidenta nesmluvního státu. Pokud ve státě, kde je rezidentem mám povinnost zdanit všechny příjmy i ze zahraničí, dojde k tomu, že pan Zatir jeden příjem takto zdaní dvakrát. Jednou v České republice a po druhé ve svém domovském státě.

***Příklad č. 17 – Srovnání zdanění podílů na zisku u daňových rezidentů a nerezidentů***

*Česká společnost VBA, s. r. o. má tři společníky, kteří jsou fyzickými osobami. Prvním společníkem je český daňový rezident, druhým je francouzský daňový rezident a posledním je slovenský daňový rezident. Všichni tři mají obchodní podíl ve velikosti jedné třetiny. Zisk po zdanění ve výši 120 000 Kč bude společnost rozdělovat dle podílů ve společnosti.*

Při výplatě podílů na zisku společníkům bude společnost VBA, s.r.o. srážet daň českému rezidentovi ve výši 15 %, tj. 6 000 Kč ze 40 000 Kč, v souladu s ustanovením § 36 odst. 2 písm. a), zákona o daních z příjmů.

Francouzskému rezidentovi společnost VBA, s.r.o. srazí daň ve výši 10 %, tj. 4 000 Kč ze 40 000 Kč, v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a Francií. Můžeme zde vidět, že v tomto případě se daňová sazba sjednaná ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění a daňová sazba v tuzemských daňových předpisech liší.

U slovenského rezidenta provede společnost srážku ve výši 15 %, tj. 6 000 Kč ze 40 000 Kč, v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a Slovenskem. Vidíme, že oproti předchozímu případu se daňová sazba sjednaná v mezinárodní smlouvě a daňová sazba v tuzemských daňových předpisech neliší.

Daňová povinnost nerezidentů v České republice je sražením daně vyrovnána.

Přehled si opět zobrazíme v tabulce:

*Tab. 4.2: Zdanění podílů na zisku u daňových rezidentů a nerezidentů.*

	<b>Daňový rezident</b>	<b>Daňový nerezident (rezident Francie)</b>	<b>Daňový nerezident (rezident Slovenska)</b>
<b>Hrubý příjem</b>	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč
<b>Uplatnitelné výdaje</b>	-	-	-
<b>Základ daně</b>	40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč
<b>Daň</b>	6 000 Kč	4 000 Kč	6 000 Kč
<b>Čistý příjem</b>	34 000 Kč	36 000 Kč	34 000 Kč

V příkladě č. 17 můžeme názorně vidět názorný rozdíl i mezi jednotlivými rezidenty Evropské unie, kde záleží na obsahu uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

V případě rezidenta Francie dochází dokonce k daňovému zvýhodnění oproti daňovému rezidentovi České republiky, právě díky mezinárodní smlouvě mezi Českou republikou a Francií, která garantuje maximální sazbu pro srážkovou daň 10 %.

Vzhledem k tomu, že poplatníci, kteří mají dividendové příjmy anebo příjmy z podílů na zisku, museli do tohoto podílu investovat do nákupu akcií nebo podílu, měli by mít možnost

tuto částku nějakým způsobem promítnout a zvýhodnit ji ve svých daních. V současné době není možnost tyto výdaje uplatnit jako daňově uznatelné.

Já bych v tomto případě navrhovala změnu jednak v možnosti zahrnutí příjmů do daňového přiznání, kde by si poplatník mohl jednak započítat sraženou daň na svou daňovou povinnost a zároveň si uplatnit příslušné slevy a jednak bych zahrнула do legislativy možnosti uplatnit si výdaje prokazatelně vynaložené na zisk podílu v dané společnosti.

Tyto výdaje by si potom mohli uplatnit v rámci daňového přiznání jak daňoví rezidenti, tak daňoví nerezidenti. „Mohli“ říkám proto, že by si poplatníci mohli sami zvolit např. v případě, že jsou to jejich jediné příjmy na území ČR, zda se jim vyplatí podat si daňové přiznání či nikoliv.

Způsob uplatnění výdajů bych zvolila buď jednorázovým, nebo „odpisovým způsobem“, kdy by bylo zákonem určeno, jaká výše částky se po jakou dobu rozpouští do nákladů.

Co se týče zdanění nerezidentů, je jednodušší nediskriminovat poplatníky, kteří jsou rezidenty států, se kterými máme uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, u států, se kterými smlouva neexistuje, bohužel v rámci české legislativy diskriminaci nezabráníme. Nejlepší bude i nadále rozšiřovat počet smluvních států, případně by měly mít nesmluvní státy ve vnitrostátních zákonech opatření, které by vedlo např. k započtení daně zaplacené v zahraničí, osvobození příjmů zdaněných v zahraničí od daně v tuzemsku apod.

Dalším příjmem, kterým jsme se v práci zabývali, jsou **úrokové příjmy**. I u úroků si provedeme srovnání zdanění u daňových rezidentů a nerezidentů, opět budeme srovnávat zdanění příjmů plynoucích z území České republiky.

#### ***Příklad č. 18 - Srovnání zdanění úrokových příjmů z vkladových účtů u daňových rezidentů a nerezidentů***

*Fyzická osoba podnikatel pan Krček je rezidentem České republiky, pan Lukeš je rezidentem smluvního státu Polska a pan Haram je rezidentem nesmluvního státu. Všichni tři mají v České republice založený vkladový účet, ze kterého jim plynou úroky, které byly připsány na účet ke dni 31. 12. 2012 ve výši 50 Kč.*

Pan Krček jako rezident České republiky se bude řídit § 8 odst. 3, zákona o daních z příjmů. Částka 50 Kč bude tedy samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou dle § 36. Bude mu sražena daň ve výši 7,5 Kč.

Polskému rezidentovi panu Lukešovi budou úrokové příjmy zdaněny srážkovou daní ve výši 15 %, tedy taktéž daní ve výši 7,5 Kč.

V případě rezidenta nesmluvního státu budeme řídit opět zákonem o daních z příjmů, konkrétně ustanovením v § 22 odst. 1 písm. g) bodem 4 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. Úrokové příjmy budou zdaněny u zdroje 15% daní – 7,5 Kč a pravděpodobně dojde ke dvojímu zdanění, pokud jsou tyto úroky předmětem daně dle vnitrostátních zákonů nesmluvního domovského státu pana Harama.

Pro větší přehlednost si vše ještě jednou shrneme v tabulce:

*Tab. 4.3: Zdanění úrokových příjmů z vkladových účtů u daňových rezidentů a nerezidentů.*

	Daňový rezident	Daňový nerezident (rezident EU)	Daňový nerezident (rezident nesmluvního státu)
<b>Hrubý příjem</b>	50 Kč	50 Kč	50 Kč
<b>Uplatnitelné výdaje</b>	-	-	-
<b>Základ daně</b>	50 Kč	50 Kč	50 Kč
<b>Daň</b>	7,5 Kč	7,5 Kč	7,5 Kč
<b>Čistý příjem</b>	42,5 Kč	42,5 Kč	42,5 Kč

V tomto případě vidíme, že nejsou žádné velké rozdíly mezi zdaněním rezidentů a nerezidentů. Ani jeden z poplatníků si v tomto případě nemá za žádných podmínek možnost uplatnit jakékoliv skutečné nebo procentuální výdaje a daní srážkou celou částku.

#### ***Příklad č. 19 - Srovnání zdanění úrokových příjmů z poskytnutých úvěrů u daňových rezidentů a nerezidentů***

*Pan Veverka je rezidentem České republiky a poskytl půjčku české společnosti ABC, s.r.o. ve výši 1 000 000 Kč a v roce 2012 mu byl vyplacen úrok ve výši 5 %.*

Výše úrokového příjmu činí 50 000 Kč. Tuto částku si rezident zahrne dle § 8 odst. 5, zákona o daních z příjmů, do svého daňového přiznání, ve kterém si může uplatnit slevu na poplatníka a další slevy za splnění podmínek dle § 35ba.

*Pan Ďuro (rezident EU) poskytl půjčku české společnosti ABC, s.r.o. ve výši 1 000 000 Kč a v roce 2012 mu byl vyplacen úrok ve výši 5 %.*

Dle zákona o daních z příjmů se jedná o příjem zdanitelný na území České republiky zvláštní sazbou ve výši 15 %, pokud uzavřená smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak.

Společnost ABC, s.r.o. má tedy povinnost srazit daň ve výši 15 % a odvést ji příslušnému správci daně v zákonem dané lhůtě. Plátce odvede daň ve výši 7 500 Kč a na účet vyplatí částku 42 500 Kč. Vzhledem k tomu, že je pan Ďuro rezidentem Evropské unie a zákonem o daních z příjmů, konkrétně § 36 odst. 7, je zajištěno rovnoprávné postavení rezidentů České republiky a rezidentů Evropské unie, má pan Ďuro možnost podat si daňové přiznání, kde si uplatní minimálně slevu na poplatníka příp. studenta a zaplacenou sraženou daň v hodnotě 7 500 Kč si započte na svou celkovou daňovou povinnost.

*Pan Visan je rezidentem nesmluvního státu a poskytl půjčku české společnosti ABC, s.r.o. ve výši 1 000 000 Kč a v roce 2012 mu byl vyplacen úrok ve výši 5 %.*

Pan Visan má, stejně jako pan Ďuro a Veverka, výši úrokového příjmu 50 000 Kč. V tomto případě není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, řídíme se pouze zákonem o daních z příjmů, který tento typ příjmů nařizuje zdanit srážkou daně u zdroje ve výši 15 %. Na účet mu tedy přijde jen zdaněná částka 42 500 Kč. Pan Visan má tu nevýhodu, že jeho příjem bude s největší pravděpodobností zdaněn i v jeho rezidentském státě zdaněn podruhé.

Přehledněji si tento příklad zobrazíme v následující tabulce:

*Tab. 4.4: Zdanění úroků z poskytnutých úvěrů u daňových rezidentů a nerezidentů.*

	<b>Daňový rezident</b>	<b>Daňový nerezident (rezident EU)</b>	<b>Daňový nerezident (rezident nesmluvního státu)</b>
<b>Hrubý příjem</b>	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč
<b>Uplatnitelné výdaje</b>	-	-	-
<b>Základ daně</b>	50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč
<b>Daň</b>	7 500 Kč	7 500 Kč <sup>*</sup>	7 500 Kč
<b>Uplatnitelné slevy</b>	sleva na poplatníka a další slevy dle podmínek v § 35ba	sleva na poplatníka příp. studenta	-

<sup>\*</sup> sražená daň, kterou lze započítat v daňovém přiznání na daňovou povinnost

Pokud budeme porovnávat příklady č. 18 a 19. Jedná se o příklady, které oba řeší úrokové příjmy, a zde vidíme, že i zdanění různých typů úrokových příjmů se může lišit. V prvním případě jsou na tom všichni poplatníci stejně bez možnosti jakkoliv snížit svou daňovou povinnost, protože nemají možnost uplatnit žádné výdaje, nezdanitelné částky nebo slevy.



V druhém případě již vidíme značné rozdíly. Rezident České republiky s rezidentem Evropské unie je na tom relativně srovnatelně díky tomu, že má rezident Evropské unie možnost podat si taktéž daňové přiznání a uplatnit si alespoň některé slevy a výdaje. Možnosti a podmínky pro uplatnění slev a nezdanitelných částek budeme řešit na dalších stránkách.

Daňoví rezidenti nesmluvních států jsou v obou případech naprosto demotivováni k investicím podobného charakteru, protože každý jejich příjem je značně zdaněn dvakrát. Proto se s podobnými investicemi v reálu téměř nesetkáme. Aby byly investice podporovány, musela by být změněna jejich vnitrostátní úprava nebo zavedeny a aplikovány smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Posledním příjmem, kterým jsme se v této práci zabývali, jsou **příjmy z licenčních poplatků**. Po vzoru předchozích dvou příjmů opět provedeme srovnání zdanění příjmů z licenčních poplatků u daňových rezidentů a nerezidentů, plynoucích z území České republiky.

#### ***Příklad č. 20 - Srovnání zdanění příjmů z licenčních poplatků u daňových rezidentů a nerezidentů***

*Pan Slaný je rezidentem České republiky a v roce 2012 podepsal smlouvu s firmou Ham, s.r.o. na poskytnutí know-how k novému efektivnějšímu výrobnímu postupu za cenu 45 000 Kč.*

Zisk pana Slaného byl 45 000 Kč, k nimž neevidoval žádné skutečné výdaje, tudíž si ve svém daňovém přiznání může uplatnit výdaje procentem z příjmu ve výši 40 %. To činí celkem 18 000 Kč. Dílčí základ daně bude tedy 27 000 Kč, který podlehne zdanění v rámci daňového přiznání sazbou 15 %. Daň před slevami bude činit 4050 Kč. Navíc má pan Slaný možnost si uplatnit při splnění daných podmínek slevy dle § 35ba, zákona o daních z příjmů (poplatník, děti, manželka atp.)

*Daňovému rezidentu Francie, panu Jeanovi plynou příjmy z licenčních poplatků ze zdroje v České republice v přepočtu ve výši 45 000 Kč.*

Daň je v tomto případě sražena plátcem u zdroje, tedy v České republice ve výši 10 % dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií, tj. ve výši 4 500 Kč a daňovému rezidentu Francie bude vyplaceno v přepočtu již zdaněná částka ve výši 40 500 Kč.

Vzhledem k tomu, že je pan Jean rezidentem členského státu Evropské unie, má možnost zvolit si způsob zdanění a na konci zdaňovacího období podat daňové přiznání, do kterého

zahrne veškeré své příjmy z území České republiky a navíc si k těmto příjmům může uplatnit buď skutečné, prokazatelné výdaje nebo výdaje ve výši 40 % z příjmů.

*Pan Chuti je rezident nesmluvního státu a plynou mu příjmy z licenčních poplatků ze zdroje v České republice v přepočtu ve výši 45 000 Kč.*

Vzhledem k tomu, že se jedná o nerezidenta a neexistuje zde smlouva o zamezení dvojímu zdanění, dojde zde v České republice ke srážce daně ve výši 15% tj. 6 750 Kč a na účet pana Chutiho bude vyplacena již zdaněná částka v hodnotě 38 250 Kč. V tomto případě je opět možné, že dojde i ke druhému zdanění příjmů ve státě jeho rezidence.

Pro přehled se podíváme do následující tabulky:

*Tab. 4.5: Zdanění příjmů z licenčních poplatků u daňových rezidentů a nerezidentů.*

	<b>Daňový rezident</b>	<b>Daňový nerezident (rezident EU)</b>	<b>Daňový nerezident (rezident nesmluvního státu)</b>
<b>Hrubý příjem</b>	45 000 Kč	45 000 Kč	45 000 Kč
<b>Uplatnitelné výdaje</b>	18 000 Kč	-	-
<b>Základ daně</b>	27 000 Kč	45 000 Kč	45 000 Kč
<b>Daň</b>	4 050 Kč	4 500 Kč	6 750 Kč
<b>Uplatnitelné slevy</b>	sleva na poplatníka a další slevy dle podmínek v § 35ba	až při podání DAP - sleva na poplatníka příp. studenta	-
<b>Čistý příjem bez uplatnění slev</b>	40 950 Kč	40 050 Kč	38 250 Kč

V tomto příkladu můžeme vidět výrazné rozdíly mezi rezidenty a nerezidenty. Viditelně nejlépe po finanční stránce je na tom rezident České republiky, příjmy z licenčních poplatků řeší pouze jednou rovnou v daňovém přiznání, ve kterém si může uplatnit, v tomto případě, výdaje procentem z příjmů (v případě, že by měl evidovány skutečné výdaje a bylo by to pro pana Slaného výhodnější, může si uplatnit výdaje skutečné). Navíc lze posléze ještě celkovou daňovou povinnost snížit o širokou škálu slev a zvýhodnění.

Daňoví rezidenti Evropské unie to mají evidentně složitější, ale pokud zvolí správný postup, mají v podstatě podobné možnosti jako rezidenti. Nicméně nejprve je jim sražena daň v sazbě dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a následně si mají možnost podat daňové přiznání, ve kterém si mohou uplatnit jak výdaje, tak za splnění určitých podmínek

i některé slevy a s daňovou povinností se mohou vyrovnat daňovému rezidentovi České republiky.

V případě daňových rezidentů nesmluvních států se stále setkáváme se stejným problémem, není uzavřena smlouva, tudíž dochází ke srážce daně u zdroje plátcem, při které má Česká republika relativní jistotu, že nedojde k daňovému úniku a dostane daň uhrazenou. Nevýhodou je to však pro poplatníka, který už nemá žádnou možnost si uplatnit jakékoliv výdaje nebo slevy a výše sražené daně v české republice pro něj nemusí být konečné kvůli zdanění v jeho rezidentním státě.

V tomto případě bych byla pro zjednodušení u rezidentů v tom smyslu, že by si všichni nerezidenti mohli k příjmům z licenčních poplatků automaticky uplatnit výdaj procentem z příjmů (procento 40 % by mohlo být zachováno) a až z výsledné částky by byla sražena daň. V takovémto případě by došlo ke sjednocení zdanění a jediným rozdílem, který by od sebe odlišoval jednotlivé poplatníky, by byly slevy a zvýhodnění, což už není dle mého názoru diskriminační.

Tímto bych uzavřela hodnocení zdanění u jednotlivých druhů pasivních příjmů a přešla ke komplexnímu rozboru systému zdaňování a jeho zhodnocení.

Jak už jsme řešili výše, systémy zdanění rozlišujeme dvojího druhu: plátcovský a refundační. V České republice využíváme pouze systém plátcovský, kdy jsou veškeré administrativní nároky a požadavky na správný odvod daně ve správné výši kladeny na plátce. Osobně bych byla pro zavedení refundačního systému, který je využíván i v jiných zemích. To znamená, že plátcí by nemuseli zkoumat rezidentství poplatníka a řešit jednotlivé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tím by se zamezilo například špatné aplikaci smluv a tím způsobeným daňovým únikům. Byla by všem poplatníkům bez rozdílu stržena jednotná daň a bylo by na poplatníkovi, jestli si zažádá o případné vrácení rozdílu na dani dle smlouvy či nikoliv.

#### *Jaké jsou možnosti snížení daně u daňových nerezidentů?*

Jak jsme si již řekli, daňoví rezidenti Evropské unie mají u vybraných příjmů uvedených v zákoně o daních z příjmů, konkrétně v § 22 odst. 1 písm. c) g) f) v bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 možnost podat daňové přiznání. S tím souvisí i možnost uplatnění daňově uznatelných výdajů vztahujícím se k příjmům a uplatnění nezdaniitelných částek a slev. Tato opatření, která jsou zajištěna v § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, měla vést k tomu, aby byly

srovnatelné podmínky pro rezidenty Evropské unie a byla tak zrušena nebo alespoň snížena daňová diskriminace daňových nerezidentů.

Co se týče slev na dani u daňových nerezidentů, má daňový nerezident při podání daňového přiznání stejnou možnost jako rezident a to uplatnit si v plné výši slevu na poplatníka a slevu na studenta bez ohledu na výši příjmů v České republice. Další slevy si již poplatník, který je rezidentem jiného státu může uplatnit pouze v případě, že alespoň 90 % všech jeho příjmů plyne ze zdrojů na území České republiky. Do těchto příjmů se potom nezapočítávají příjmy zdaněné srážkovou daní. Dle mého názoru je hranice pro uplatnění slev v pořádku, protože daňové zvýhodnění na děti, sleva na manželku na invaliditu atd. spravedlivě nastavená, protože tyto slevy mají formu spíše sociálních dávek a měli by na ně mít nárok opravdu jen ti, kteří mají téměř všechny příjmy z území v ČR. Nicméně v rámci započítávání poměru příjmů, bych do příjmů v poměru 90 % zahrnula všechny příjmy, včetně příjmů zdaněných srážkou.

Nezdanitelné částky může daňový nerezident uplatnit za splnění stejných podmínek jako pro uplatnění dalších slev. Jedná se tedy o případy, kdy příjmy ze zdrojů v České republice tvoří 90 % celkových příjmů poplatníka. Do částky 90 % se taktéž nezapočítávají příjmy, které jsou zdaněny srážkovou daní. V tomto případě bych hranici 90 % hodnotila jako příliš vysokou. Tuto hranici bych snížila na 50 %, protože poplatník, který má více než polovinu příjmů z území České republiky má zde významný podíl a měl by mít možnost snížit si daňovou povinnost prostřednictvím nezdanitelných částek.

## ZÁVĚR

V této diplomové práci jsem se věnovala zdanění pasivních příjmů s tím, že jsem se zaměřila na vybrané příjmy a to na příjmy u dividend a podílů na zisku, úrokové příjmy a příjmy z licenčních poplatků s cílem zhodnotit spravedlnost zdanění daňových nerezidentů a navrhnout případné změny, které by vedly k zjednodušení systému a zvýšení spravedlnosti zdanění daňových nerezidentů.

V první kapitole jsem vymezila pojem pasivní příjem a související základní pojmy, pro lepší orientaci v problematice. Posléze jsem se věnovala platné právní úpravě a možnostem zamezení dvojího zdanění. V druhé kapitole jsem se zaměřila již na konkrétní typy příjmů, způsoby jejich zdanění a teoretické poznatky jsem aplikovala do konkrétních příkladů. A nakonec v poslední kapitole jsem provedla analýzu spravedlnosti zdanění pasivních příjmů plynoucích daňovým nerezidentům ze zdrojů z území České republiky vůči stejným příjmům plynoucím daňovým rezidentům.

V průběhu zpracovávání práce a porovnávání jednotlivých postupů při zdanění jsem došla k názoru, že zdanění daňových rezidentů České republiky a daňových rezidentů Evropské unie je díky sjednocování, mezinárodním smlouvám a ustanovením v § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které bylo do zákona aplikováno přímo s cílem zamezit daňové diskriminaci poplatníků v rámci Evropské unie, mnohem srovnatelnější.

Větší rozdíly jsou viditelné u poplatníků, kteří jsou rezidenty států mimo Evropskou unii nebo nesmluvních států. Pokud je poplatník rezidentem smluvního státu, je zdanění primárně řešeno dle uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a minimálně je zabráněno tomu, aby byl jeden příjem zdaněn dvakrát ve dvou státech. To se bohužel nedá říct o zdanění rezidentů nesmluvních států.

Jako jedno z řešení bych tady viděla jednak rozšířit počet států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Toto však samozřejmě nezávisí pouze na České republice, ale je potřeba zájem a spolupráce dalších států. Reálněji bych viděla alespoň optimalizaci a sjednocení týkající se alespoň smluvních států. Pod § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů bych nezahrnovala pouze rezidenty států tvořící Evropský hospodářský prostor, ale rezidenty všech smluvních států. V zákoně by šlo velmi jednoduše nahradit „... kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor,...“ za „... kteří jsou rezidenty států, se kterými má Česká republika uzavřenou platnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,...“

Další věcí, kterou bych v zákoně změnila je možnost uplatnění výdajů a hranice pro uplatnění slev pro daňové nerezidenty. Když tyto změny budu vztahovat ke konkrétním příjmům, tak bych zavedla možnost, kterou jsem řešila v kapitole 4. U zdaňování příjmů z dividend a podílů na zisku bych umožnila poplatníkům po určité časové období uplatňovat si v rámci daňového přiznání skutečné výdaje, které vynaložili na získání daného podílu nebo dividendy.

Jednotné uplatnění výdajů bych doporučila i u zdanění příjmů z licenčních poplatků, které jsou u daňových nerezidentů daněny srážkou. V takovémto případě by odpadla nutnost u daňových rezidentů Evropské unie podávat daňové přiznání a srovnaly by se tak podmínky pro všechny daňové nerezidenty.

Co se týče uplatnění nezdaniitelných částek, byla bych pro snížení nynější hranice z 90 % na 50 %, protože poplatník, který má více než polovinu příjmů z území České republiky má zde významný podíl a měl by mít možnost snížit si daňovou povinnost prostřednictvím nezdaniitelných částek.

Na závěr bych osobně byla pro zjednodušení celkového systému zdaňování nerezidentů a zavedení refundačního systému zdanění namísto doposud používaného plátcovského. Plátcí by nebyli tolik administrativně zatíženi zkoumáním zkoumat rezidentství poplatníka a řešením jednotlivých smluv o zamezení dvojímu zdanění a tím by se zamezilo například špatné aplikaci smluv a tím způsobených daňových úniků. Probíhalo by to tak, že by byla všem poplatníkům bez rozdílu stržena jednotná daň a bylo by na poplatníkovi, jestli si zažádá o případné vrácení rozdílu na dani dle smlouvy či nikoliv.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### ODBORNÉ PUBLIKACE:

- [1] JAROŠ, T. *Zdanění příjmů*. 1. vyd. Praha: GRADA. 2011. 240s. ISBN 978-80-47-3822-2
- [2] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2011. 319s. ISBN 978-80-7357-695-0
- [3] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vyd. Olomouc: ANAG. 2012. 487s. ISBN 978-80-7263-724-9
- [4] RYTÍŘOVÁ, L. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. 1. vyd. Olomouc: ANAG. 2012. 368s. ISBN 978-80-7263-732-4
- [5] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2011. 188s. ISBN 978-80-7357-677-6.
- [6] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI. 2008. 328s. ISBN 978-80-7357-354-6
- [7] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: LINDE. 2012. 400s. ISBN 978-80-7201-881-9

### ZÁKONY, VYHLÁŠKY A JINÉ PRÁVNÍ NORMY:

- [8] Zákon České národní rady č. 586 ze dne 20. listopadu 1992, o dani z příjmů.  
In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3520.
- [9] Zákon č. 280 ze dne 22. Července 2009, daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4037-4140.
- [10] Modelová smlouva OECD
- [11] Modelová smlouva OSN
- [12] Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb
- [13] Směrnice č. 90/435/EHS, ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
- [14] Směrnice č. 2003/49/ES, ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků
- [15] Metodický pokyn D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- [16] Metodický pokyn D-286, *ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR*
- [17] Metodický pokyn D-282, *Sdělení k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru ze dne 18. 5. 2005*
- [18] Pokyn GFŘ-D-14, *stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2012 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění*
- [19] Sdělení č. j. 251/122 867/2000, *k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“*
- [20] Vyhláška č. 15/1998 Sb., *o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.*
- [21] Mezinárodní smlouvy

#### INTERNETOVÉ ZDROJE:

- [22] Ministerstvo financí ČR. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.mfcr.cz/>
- [23] Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných smluv.* [online]. [15.4.2013]. Dostupné: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv\\_3762.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html)
- [24] Celní správa ČR. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.celnisprava.cz/>
- [25] Česká daňová správa. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.cds.mfcr.cz/>
- [26] Účetní kavárna. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.ucetnikavarna.cz/>
- [27] Pasivní příjmy. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.pasivniprijmy.cz/pasivni-prijem/>
- [28] Stránky celní správy. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>
- [29] Účetní svět. [online]. [15.4.2013]. Dostupné: <http://www.ucetnisvet.firemni-web.cz/nova-stranka-211112>



## **SEZNAM ZKRATEK**

EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
ZDP	Zákon o dani z příjmů
MF	Ministerstvo financí
GFŘ	Generální finanční ředitelství
odst.	odstavec
písm.	písmeno

## PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména §35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním využít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013



---

Podpis